

La transaction

en matière de

contributions indirectes

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le Samedi 1^{er} Juillet 1933, à 17 heures

PAR

ROLAND RENATEAU

CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES

Membres du Jury :

<i>Président....</i>	MM. TROTABAS, professeur
<i>Suffragants. }</i>	HENRY, professeur
	BURDEAU, chargé de cours

NANCY

IMPRIMERIE BAILLY ET WETSTEIN, 6, RUE COURBET

1933

**LA TRANSACTION
EN MATIÈRE DE CONTRIBUTIONS
INDIRECTES**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547412_0007

La transaction en matière de contributions indirectes

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le Samedi 1^{er} Juillet 1933, à 17 heures

PAR

ROLAND RENATEAU

CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES

Membres du Jury :

Président... MM. TROTABAS, professeur

Suffragants. { HENRY, professeur
BURDEAU, chargé de cours

NANCY

IMPRIMERIE BAILLY ET WETSTEIN, 6, RUE COURSET

1933

FACULTÉ DE DROIT DE NANCY

Doyen : M. SENN (*, †, ☉ I).

Doyens honoraires : MM. GENY (O *, ☉ I), MICHON (*, ☉, I).

Professeurs honoraires :

MM. MAY (*, ☉ I).

CARRÉ DE MALBERG (*, ☉ I).

ROLLAND (☉ I).

MOREL (☉ I).

GÉNY (O ☉, * I).

Maître de conférences honoraire : M. MÉLIN (☉ I), docteur en droit.

MM. GENY (O *, ☉ I), professeur de Droit civil.

MICHON (*, ☉ I), professeur de Droit romain.

BROCARD (*, ☉ I), professeur d'Economie politique.

SENN (*, †, ☉ I), professeur de Droit romain.

HENRY (☉ I), professeur de droit criminel.

RENARD (☉ I), professeur de Droit public.

LAVERGNE (☉ I), professeur d'Economie politique et d'Histoire des Doctrines économiques, chargé de cours à la Faculté de Droit de Lille.

KRÖELL (☉ I), professeur d'Histoire du Droit.

LALOUEL (☉ I), professeur de Droit international public et privé.

LESCOT (☉ I), professeur de Droit commercial.

SIMONNET (☉ I), professeur de Droit civil.

VOIRIN (†, ☉, A), professeur de Droit civil.

TROTABAS (†), professeur de Droit administratif et de Législation financière.

F. DE MENTHON, professeur d'Economie politique.

GÉGOUT, docteur en droit, chargé de cours.

MARCHAL, docteur en droit, chargé de cours.

BURDEAU, docteur en droit, chargé de cours.

BERTRAND (☉ I), secrétaire.

La Faculté n'entend ni approuver, ni désapprouver les opinions particulières du candidat.



La transaction
en matière de contributions indirectes

PREMIÈRE PARTIE

Le problème de la transaction
en droit fiscal



INTRODUCTION

La science financière, étude des dépenses et recettes de l'Etat, tant dans leur évaluation que dans leur répartition sur la masse des citoyens, comprend plusieurs parties. L'une d'elles, le droit fiscal, forme à elle seule un ensemble qui est régi par des règles dont il importe ici de présenter certains caractères originaux.

Comme toute norme juridique, les lois fiscales sont assorties de la contrainte sociale. Il était, en la matière, d'autant plus important de sanctionner les obligations découlant de la loi, que le sentiment du devoir fiscal est relativement peu développé. Aussi, le législateur a-t-il prévu deux manières d'assurer la rentrée normale de recettes dont l'Etat a besoin pour faire face aux dépenses publiques. La première consiste à créer un contrôle fiscal qui est chargé à la fois de vérifier la sincérité des déclarations du contribuable et les faits générateurs de l'impôt. Ce contrôle, parfois minutieux, a poussé souvent l'opinion publique mal informée à crier à « l'inquisition fiscale ». Cette idée exagérée doit être énergiquement repoussée : des instructions administratives internes limitent rigoureusement l'action du fisc, et les mesures édictées n'ont pour but que d'aboutir à une plus grande justice fiscale, seul moyen efficace pour éviter l'aggravation du taux de l'impôt. Cette dernière mesure, toujours regrettable pour le contribuable, n'a pas toujours les résultats désirés par le Parlement : l'évasion fiscale, la fraude, sont plus rémunératrices et se développent au détriment des

finances publiques. Seul, le contribuable honnête supporte un impôt majoré. Aussi, toute augmentation d'impôt appelle un renforcement des mesures de contrôle. Quand la fraude a été découverte, le législateur a prévu des sanctions spéciales, et c'est là le deuxième moyen de faire rentrer l'impôt. Ces pénalités ont le double effet suivant :

- 1° Intimidation par leur caractère pénal;
- 2° Réparation du préjudice causé au Trésor par la fraude.

L'ensemble des règles qui régissent les sanctions fiscales constitue le droit fiscal répressif : c'est dans son cadre que se place cet ouvrage, en cherchant à préciser, en matière de contributions indirectes spécialement, le rôle dévolu à l'administration comme juge des contraventions qu'elle a à examiner. Il nous a paru utile de faire ressortir la technique de son action, et de mieux faire connaître, avec son utilité et ses résultats, la transaction, objet de cette étude, que l'administration peut accorder aux contribuables mis en cause.

CHAPITRE PREMIER

Les caractères spéciaux du droit fiscal répressif

SECTION I

Importance de la répression dans le droit fiscal.

La science financière, ainsi assortie d'un ensemble de mesures destinées à assurer l'exécution de ses prescriptions, paraît suivre l'évolution moderne des autres branches du droit (1). Cependant, ici, les sanctions édictées présentent des caractères spéciaux qui font ressortir l'originalité de certaines règles transposées sur le terrain fiscal (2). Il ne faut pas s'en étonner; il en est des règles juridiques comme de certaines lois biologiques, elles subissent l'influence du milieu.

(1) Les infractions à la législation du travail sont réprimées par des sanctions pénales.

(2) C'est ce que certains auteurs ont appelé « l'autonomie juridique du droit fiscal ». V. TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, 3^e édit., 1933, p. 248 et suivantes.

Nous aurons plus loin l'occasion de voir un exemple concret de ce phénomène d'ambiance juridique (3).

§ I. — *Distinction du contentieux de l'assiette
et du contentieux de la répression.*

La période postérieure à la guerre 1914-1918 a amené une telle floraison d'impôts que les rapports du contribuable et du fisc se sont trouvés multipliés. Il n'est pas de jour où de nouvelles difficultés ne surgissent; d'où l'importance et l'intérêt croissants du contentieux fiscal.

Si l'on admet, avec le doyen Duguit (4), qu'il y a contentieux lorsqu'il y a deux affirmations contraires sur un point de droit objectif ou subjectif, le problème se pose de savoir quelle est la nature juridique du contentieux fiscal. Il faut ici faire une distinction essentielle : le contentieux fiscal se divise en deux branches, suivant l'objet auquel il s'applique. La contestation peut naître sur le fondement même de la base d'imposition, la régularité des opérations administratives du fisc. Nous nous trouvons ici en face du contentieux de l'assiette de l'impôt. Mais si une fraude est découverte et constatée, ou une infraction commise, l'acte contentieux aboutira à une condamnation aux pénalités édictées par la loi. Le contentieux prend alors un caractère pénal, et devient le contentieux fiscal de la répression.

(3) Voir *infra* : Transaction en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, première partie, chapitre II, section I, § 2.

(4) DUGUIT. *Traité de Droit constitutionnel*, 3^e édition, 1928, tome II, page 441.

Ce dernier a pour domaine les sanctions fiscales. Ainsi qu'il a été très justement distingué (5), ces sanctions peuvent être, soit directement appliquées par l'administration, en vertu d'une décision exécutoire qu'elle se délivre elle-même, soit par les tribunaux. Dans ce dernier cas, le juge peut être amené à apprécier la régularité de la sanction infligée par l'administration, ou bien, il peut prononcer lui-même les sanctions, en usant de sa compétence juridictionnelle.

Les pénalités appliquées immédiatement par l'administration (6) constituent un prolongement du contrôle fiscal sans qu'un examen préalable de la culpabilité soit nécessaire. Si elles ont bien le caractère de sanctions, elles ne sont nullement l'aboutissement d'actes juridictionnels, et ne peuvent être assimilés aux amendes prononcées par le juge de répression (7). Le fait de soumettre la régularité de ces sanctions à l'appréciation du tribunal n'en change pas la nature.

Quand le juge applique des sanctions *de plano*, c'est-à-dire en appréciant immédiatement, pour la réprimer, l'infraction commise par un contribuable, il exerce véritablement sa fonction juridictionnelle. Il en résultera un jugement de condamnation analogue à ceux qu'il rend en matière pénale ordinaire. Mais à

(5) Voir L. TROTABAS, note au Dalloz. *Farran*, Conseil d'Etat, 7 janvier 1927, D. P., 1927, 3, 25.

L. TROTABAS. *Précis de science et législation financières*, 3^e édition, 1933, n° 403 et suivants.

(6) Nous verrons au cours de cette étude un exemple de ces sanctions dans l'indemnité de retard en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

(7) Conseil d'Etat, 22 novembre 1929.

l'inverse de ce que nous avons vu plus haut, l'administration peut se substituer aux tribunaux pour appliquer elle-même, à l'aide d'une transaction, les sanctions qu'elle aurait pu faire prononcer par le juge. Evidemment, la nature juridique des pénalités n'est pas modifiée : il s'agit bien de peines fiscales.

Le tableau ci-dessous précise la structure d'ensemble du contentieux fiscal.

		A) Contentieux de l'assiette	
Contentieux fiscal	B) Contentieux de la répression	1 ^o Sanctions appliquées automatiquement par l'administration, sans acte contentieux. Soumises éventuellement au contrôle des tribunaux.	<i>a) Administration :</i> recours gracieux possible aboutissant parfois à une transaction non contentieuse. <i>b) Tribunaux :</i> jugement appréciant la régularité de la sanction administrative.
		2 ^o Sanctions appliquées après examen de la culpabilité, et, en principe, après acte contentieux, par :	<i>a) Tribunaux :</i> jugement de condamnation. Transaction contentieuse possible après jugement sur pénalités pécuniaires prononcées. <i>b) Administration :</i> transaction contentieuse.

Si l'on examine le contentieux de l'assiette, on voit qu'il peut s'analyser dans un contentieux de droit objectif, c'est-à-dire s'appliquant à une situation juridique légale, générale et impersonnelle. En effet, la situation de contribuable est bien une situation juridique objective puisqu'elle découle de la loi d'impôt.

Toute difficulté contentieuse sur le fond des droits mettra en question le statut du contribuable.

Il est à remarquer sur ce point que, contrairement aux apparences, ce n'est pas une question de droit de créance qui se pose entre contribuable et fisc, mais qu'il s'agit bien de l'application d'une disposition légale et réglementaire (8).

De même, le contentieux fiscal répressif est un contentieux objectif, parce que le juge de l'infraction fiscale doit dire si le droit objectif (la loi d'impôt) a été ou non violé. La condamnation aux pénalités est conditionnée par la loi elle-même.

Le contentieux fiscal, qu'il soit contentieux de l'assiette ou de la répression, présente ainsi une unité de nature juridique : c'est un contentieux objectif. Pour cette raison, d'ailleurs, la jurisprudence en matière fiscale aboutit à préciser la règle de droit objective et devient une source de droit. Cette unité est encore renforcée par l'identité des juridictions (judiciaires ou administratives) chargées, pour un même impôt, du contentieux de l'assiette et du contentieux de la répression.

§ 2. — *Pénalités fiscales et peines de droit commun.*

Le domaine du droit fiscal répressif, ainsi défini, est très vaste, et tend à s'étendre de plus en plus avec la multiplication des impôts et des obligations imposées aux contribuables. Pour embrasser une telle diversité

(8) V. L. TROTABAS. « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Hauriou, Sirey*, 1929.

de personnes et de faits, le législateur a été amené de lui-même à édicter de nombreuses pénalités, les unes empruntées au droit pénal proprement dit, les autres créées pour les besoins de la cause.

Il est déjà intéressant de noter comment une branche du droit arrive, pour assurer le respect de ses règles, à inventer des sanctions spéciales à son objet. Ce n'est, au fond, qu'un exemple de plus de l'adaptation du droit à un état social et économique déterminé. Mais il est plus curieux encore de voir avec quelle souplesse, cette discipline dernière-née s'empare des instruments de défense de ses aînées, et les transforme pour son usage personnel. Ainsi, les peines du droit commun, appliquées en matière fiscale, s'adaptent à leur nouveau rôle et prennent un caractère nettement fiscal.

En limitant les exemples de cette étude à l'administration des contributions indirectes, nous trouvons des peines souvent différentes de celles du code pénal :

- 1° Emprisonnement;
- 2° Amende avec les décimes;
- 3° Confiscation des objets saisis;
- 4° Décuple droit;
- 5° Quintuple droit;
- 6° Quadruple droit;
- 7° Double droit;
- 8° Fermeture de l'établissement;
- 9° Retrait d'autorisations diverses;
- 10° Indemnité de retard en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Bien entendu, chacune de ces peines peut être encourue dans des cas très divers et chaque loi spéciale en prévoit des applications déterminées.

L'emprisonnement et l'amende sont les deux seules pénalités de droit commun prévues par les textes. Ainsi que nous le verrons plus loin, ces deux peines sont affectées de caractères spéciaux, particulièrement l'amende (9). Cette dernière, qui constitue la sanction fiscale par excellence, est entraînée par toutes les infractions fiscales.

Enfin, ces multiples pénalités peuvent, suivant les cas, être encourues séparément ou être superposées. Lorsqu'elles sont prononcées par les tribunaux, le principe de la légalité des peines s'applique. Mais il est des cas fort nombreux où les pénalités sont infligées directement par les administrations intéressées. Elles sont alors investies du droit de poursuite dont le privilège exclusif appartient, en principe, au ministère public. Cette prérogative spéciale au droit fiscal permet à ces administrations de disposer de l'action résultant de l'infraction, et, par là, leur contentieux répressif aboutit à des sanctions parfois différentes, en qualité ou en quantité, de celles prévues par la loi.

Il convient maintenant d'étudier la nature de cette action et de voir comment est réglée la dualité de compétence entre administration et ministère public.

(9) Voir *infra*, première partie, chapitre IV, section I.

SECTION II

Le droit d'action des administrations publiques.

Les actions qui peuvent naître d'une infraction en général, sont au nombre de deux : l'action publique et l'action civile.

La première a un but de défense sociale et aboutit à une condamnation pénale proportionnée à la gravité du crime, du délit ou de la contravention.

Elle est mise en mouvement dans la plupart des cas par des fonctionnaires de la justice spécialement désignés à cet effet : le ministère public. Cependant l'article 1^{er} du code d'instruction criminelle dispose que l'action publique, base des poursuites pénales, est réservée « aux fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi ».

L'action civile, d'une nature toute différente, est destinée à réparer le préjudice matériel ou moral causé par l'infraction à la victime ou à ses ayants droit. Cette réparation civile consiste le plus souvent dans une condamnation à des dommages-intérêts. Elle est mise en mouvement par l'intéressé, et son exercice peut être lié au procès pénal ou faire l'objet d'un procès civil.

Cependant, des lois spéciales ont dérogé aux conditions d'exercice de ces actions en donnant compétence à trois administrations pour poursuivre elles-mêmes, directement, les infractions aux lois qu'elles sont chargées d'appliquer. Les matières confiées au contrôle de

ces administrations ne sont pas régies, au point de vue des sanctions, par le code pénal (article 484 de ce code).

§ 1. — *Action fiscale.*

L'action exercée dans ces conditions présente un caractère mixte : action publique, en tant qu'elle réprime une infraction à la loi, qu'elle a pour but de punir le délinquant et de servir d'exemple; action civile, en tant qu'elle a pour effet de réparer un préjudice pécuniaire causé à l'Etat. Ce caractère mixte apparaît très nettement dans la nature juridique de l'amende fiscale, ainsi que nous le verrons plus loin (10). L'originalité de cette action, que certains auteurs (11) appellent « action fiscale », ainsi que quelques arrêts de jurisprudence (12), se manifeste dans le caractère matériel des contraventions. Toutes considérations tirées de l'ignorance de la loi, de l'intention, de la bonne ou de la mauvaise foi, de l'absence de préjudice causé, n'empêchent pas de prononcer les peines.

Un arrêt de la Cour de Cassation du 10 janvier 1931 (*Bulletin des Contributions Indirectes*, 1931, n° 4, p. 49), met en évidence l'existence propre de l'action fiscale, distincte des actions civile et publique, mais

(10) Voir *infra*, première partie, chapitre IV, section I.

(11) Voir TRESCAZE. *Dictionnaire des Contributions Indirectes*, et M. A. HENRY, note sous Cass. Crim., 16 juin et 16 juillet 1927, D. P. 1928, 1, 77.

(12) Cour de Cass., Ch. crim., arrêt du 30 avril 1932. *Calixte*, B II. des Contributions Indirectes, 1932, n° 12, page 192.

qui participe des deux. Le résumé de cet arrêt (*Masse-lin*) s'exprime ainsi :

« L'action d'une partie civile ordinaire ne ressortit
« à la juridiction correctionnelle qu'à titre exception-
« nel et lorsqu'elle découle d'un fait délictueux; le
« juge correctionnel ne peut, dès lors, en connaître
« lorsqu'il ne constate pas l'existence d'un délit. Mais
« il n'en est pas ainsi au regard de la régie des contri-
« butions indirectes qui, agissant comme partie civile,
« poursuit la réparation d'un préjudice causé par
« une infraction fiscale et exerce une action dont la
« connaissance appartient aux tribunaux correction-
« nels. Il en résulte que le juge correctionnel doit,
« malgré l'acquiescement prononcé du chef du délit
« de droit commun, rechercher si le fait matériel
« continue de subsister et ne constitue pas une in-
« fraction fiscale. »

Une preuve de l'existence indépendante de l'action fiscale est encore donnée dans l'arrêt suivant :

« L'exception de la chose jugée n'a lieu que lorsque
« la demande est fondée sur la même cause. Il s'en
« suit que, lorsque sur les poursuites simultanées du
« ministère public et de la régie, un marchand en gros,
« prévenu d'avoir falsifié ses vins et d'avoir fait, en
« cours d'inventaire, une fausse déclaration de l'es-
« pèce de ces mêmes vins, bénéficie d'une ordonnance
« de non-lieu en ce qui concerne le délit de falsifica-
« tion, cette ordonnance n'est pas opposable à l'action
« fiscale qui a une autre cause, et dont l'exercice
« appartient en propre à cette administration » (Cour
de Cassation, 25 février 1905).

Si l'on admet que le droit général d'action consiste dans le pouvoir de mettre en activité la fonction juridictionnelle de l'Etat, il semble difficile de reconnaître ce droit à une administration publique. Pourtant, il n'y a là rien de plus étonnant que ce qui se passe en matière pénale ordinaire : des fonctionnaires publics exercent l'action. Cela tient à la séparation des fonctions dans l'Etat : l'Etat-administrateur est distinct de l'Etat-juge. Cependant, la mise en mouvement de l'action fiscale diffère de celle de l'action publique. Alors qu'en matière pénale, le parquet poursuit en général d'office, d'après les éléments d'une enquête officieuse, en matière fiscale, la règle presque absolue exige un acte officiel qui constitue la preuve de l'existence de l'infraction : un procès-verbal.

§ 2. — *Etude sommaire du droit d'action des administrations publiques; ses rapports avec le ministère public.*

La nature juridique des actions publique et fiscale étant différente, il en résulte que leur exercice changera de compétence suivant le caractère dominant de la sanction. Aussi, la distinction qui s'impose se trouve-t-elle à propos des infractions punies de peines privatives de liberté (emprisonnement) et de celles punies pécuniairement. Les premières sont surtout pénales et les secondes plutôt fiscales.

Il faut maintenant préciser dans quels cas ce droit de poursuite est exclusivement ou parallèlement exercé par le ministère public et l'administration. Les lois

spéciales qui prévoient cette dérogation au droit commun se rapportent aux administrations des contributions indirectes, des douanes, des eaux et forêts.

A. — *Contributions indirectes.*

Les contraventions sont constatées par des procès-verbaux de contravention et de saisie dressés par les agents des contributions indirectes et autres fonctionnaires désignés par la loi. Ces procès-verbaux sont des « actes par lesquels les fonctionnaires, les agents de l'autorité ou de la force publique, et les officiers publics constatent des faits dont ils ont vérifié l'existence et dont la recherche rentre dans leurs attributions » (13). Ils sont le titre initial nécessaire à toute poursuite. En principe, tout autre mode de preuve est interdit (articles 21 et 36 du décret du 1^{er} Germinal an XIII, et loi du 15 juin 1835) (14). Ces textes sont appliqués par une jurisprudence constante (15).

Il existe cependant certaines exceptions. La loi du 1^{er} mai 1905 a prévu que les délits et contraventions aux lois sur les douanes et les sels peuvent être poursuivis et prouvés par toutes les voies de droit, alors même qu'aucune saisie n'aurait été effectuée dans le rayon des douanes ou hors de ce rayon. De même, la jurisprudence a toujours admis qu'en matière de tabacs, la condamnation n'est pas subordonnée à l'exis-

(13) *Répertoire Droit Français*, voir procès-verbal.

(14) V. Annexe I.

(15) C. de Cassation, 17 février 1912, D. P. 1913, 1, 329, et 6 juillet 1912. *Bulletin des Contributions Indirectes*, 1912, n° 6 et 21.

tence ou à la régularité d'un procès-verbal, la contravention pouvant être établie d'après les règles du droit commun (16).

Le but des procès-verbaux est d'établir la preuve de l'infraction. Ils l'établissaient autrefois d'une façon rigoureuse puisqu'ils faisaient foi en justice jusqu'à inscription de faux (Art. 8 de la loi du 27 frimaire an VIII; art. 25, 26, du 1^{er} germinal an XIII et art. 3 de la loi du 21 juin 1873) (17). Mais la loi de finances du 30 décembre 1903 dispose dans son article 24 : « Les procès-verbaux des agents des contributions indirectes et des octrois feront foi, jusqu'à preuve contraire. » Cette réforme importante permet un contrôle juridictionnel des procès-verbaux et ainsi, le prévenu d'une infraction fiscale peut faire la preuve d'une erreur, souvent involontaire, des agents verbalisateurs.

Autrefois, cette preuve était pour ainsi dire impossible, la procédure en inscription de faux étant trop dangereuse en cas d'échec.

L'acte initial des poursuites établi, quels sont les droits respectifs du ministère public et de l'administration? Il faut distinguer :

1° La contravention constatée au procès-verbal entraîne seulement des sanctions pécuniaires. L'action appartient entièrement à l'administration seule, repré-

(16) Cour de Cassation, 25 juin 1835. *Bull. criminel*, n° 252. Cour de Cassation, 9 juin 1910, *Bull. criminel*, n° 296. Cour de Cassation, 10 décembre 1921. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1922, n° 4.

(17) V. Annexe I.

sentée par son directeur départemental, agissant à la requête du directeur général.

2° La contravention entraîne l'emprisonnement. Le ministère public seul a, dans ce cas, le droit de requérir l'application de la peine corporelle (art. 15 de la loi du 21 juin 1873).

Trois cas peuvent se présenter :

a) Quand une simple infraction fiscale entraîne des peines pécuniaires et la peine d'emprisonnement, l'administration a encore l'initiative des poursuites. Elle peut en arrêter les effets en consentant une transaction. (C. de Cass., 12 août 1853. D. P. 54. 1. 48.)

Si l'affaire est portée en justice, l'administration peut intervenir au procès pour réclamer l'application de sanctions pécuniaires.

Si le ministère public ne croit pas devoir poursuivre, l'administration peut saisir directement le tribunal, mais uniquement dans la mesure des sanctions pécuniaires. On voit, par là, que son droit est plus large que celui d'une partie civile ordinaire. Cette exception s'explique par l'importance des intérêts financiers que l'administration représente devant les juridictions répressives. Un arrêt de la Cour de Cassation résume clairement l'ensemble de ces solutions (Ch. crim. 19 mars 1931. *Bull. crim.*, n° 86. *Pallot expert et Distillerie coopérative des vignerons de Béziers. Bulletin des Contributions Indirectes*, 1932, n° 8, p. 133).

« Attendu..... que l'administration des contribu-
« tions indirectes est exclusivement chargée de pour-
« suivre devant les tribunaux correctionnels les in-

« fractions aux lois sur les contributions indirectes;
« Qu'il a été seulement porté dérogation à ce prin-
« cipe par l'article 15 de la loi du 21 juin 1873, lors-
« que les infractions fiscales sont punies, indépen-
« damment des peines pécuniaires, de celles de l'em-
« prisonnement; que, dans ce cas, la poursuite ne
« pouvant être divisée, le ministère public qui a seul
« qualité pour requérir l'application des peines cor-
« porelles, est investi de l'exercice de l'action publique
« dans son intégralité;

« Attendu que si l'administration des contributions
« indirectes qui conserve, dans ce cas, le droit de
« transiger, et ne saurait par suite être dépouillée de
« toute initiative en matière de poursuites, peut, en
« agissant comme partie civile, citer directement le
« prévenu et mettre par ce moyen l'action publique
« en mouvement; une telle prérogative ne peut, à dé-
« faut d'une disposition expresse de la loi, appartenir
« à aucune autre. »

Par exception, le ministère public seul a le droit de poursuivre les délits prévus par les articles 12 et 14 de la loi du 21 juin 1873 (18) (fraude sur l'alcool sous les vêtements ou au moyen d'engins, etc...), et par l'article 11 de la loi du 16 décembre 1897 (fraude sur l'alcool dénaturé).

b) Lorsque les procès-verbaux constatent une infraction unique punie, à la fois par la loi fiscale de peines pécuniaires, et par la loi pénale d'une peine distincte,

(18) V. Annexe I.

le parquet a l'initiative des poursuites, l'administration intervient comme partie jointe au procès, même sans qu'un procès-verbal ait été dressé.

C'est ce que décide une jurisprudence bien établie (19) dont voici un des plus récents exemples (C. de Cass., ch. crim., arrêt du 10 juin 1932, *Mohen et Benoit*, *Bull. des Contributions Indirectes*, 1932, n° 15, p. 249) :

« Attendu que si un procès-verbal dressé par les
« agents des contributions indirectes est, aux termes
« des articles 21 et 36 du décret du 1^{er} germinal
« an XIII, combiné avec la loi du 15 juin 1835, le
« titre initial nécessaire des poursuites exercées par
« cette administration, il n'en est pas ainsi lorsque
« le tribunal correctionnel est saisi par le ministère
« public d'un fait comportant à la fois des sanctions
« pénales de droit commun et des amendes fiscales;
« que, dans ce cas, la régie qui intervient à des fins
« fiscales dans la poursuite, est dispensée de produire
« un procès-verbal dressé par ses agents pour établir
« la contravention. »

c) Enfin, quand un procès-verbal constate en même temps deux infractions, l'une fiscale et l'autre de droit commun, l'administration et le parquet peuvent agir, soit concurremment, soit séparément (exemples : voies

(19) C. de Cass., 17 février 1912, D. P. 1913, 1, 329. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1912, n° 6.

C. de Cass., 18 mai 1916, D. P. 1920, 1, 79, *Bull. des Contributions Indirectes*, 1916, n° 20.

C. de Cass., 29 novembre 1929, *Bull. des Contributions Indirectes*, 1930, n° 2.

de fait à l'occasion d'une fraude fiscale, vol de boissons).

L'administration des contributions indirectes possède le droit de disposer de l'action fiscale. Elle peut accorder remise totale ou partielle des condamnations encourues. Cette prérogative, appelée droit de transaction, présente certaines analogies avec la transaction qui peut intervenir en matière civile sur la réparation civile du dommage causé par un délit. Le droit de l'administration est d'autant plus complexe qu'il s'applique à un domaine où action publique et action civile sont étroitement combinées. Le ministère public lui-même, agissant au nom de la société, ne possède pas un semblable privilège. L'administration s'est vu attribuer cette liberté d'action dans la mesure où les pénalités fiscales constituent des réparations civiles.

La transaction, quand elle intervient avant jugement, éteint l'action publique, tant au point de vue des peines pécuniaires que des peines corporelles. Après condamnation définitive, elle ne peut porter que sur les sanctions pécuniaires. Seul, le Président de la République peut, par voie de grâce, réduire ou faire remise de la peine d'emprisonnement.

B. — *Douanes.*

L'administration des douanes, qui avait été réunie à celle des contributions indirectes par le décret du 27 décembre 1851, forme une administration distincte depuis le décret du 19 mars 1869 (20). Cette simili-

(20) V. Annexe I.

tude d'attributions remontait à l'ancien régime et explique pourquoi le contentieux de ces administrations, chargées toutes deux du recouvrement d'impôts indirects, présente de grandes analogies.

L'exercice de l'action fiscale est attribué à l'administration des douanes dans les mêmes conditions de principe qu'à celle des contributions indirectes. Cependant, il semble que le droit d'engager des poursuites, quand des sanctions pécuniaires seulement ont été encourues, n'est pas exclusivement réservé à l'administration. En effet, diverses décisions judiciaires ont reconnu au ministère public le droit de poursuivre d'office, mais sous la double condition d'une provocation et de l'absence de transaction.

Cette restriction, concernant les peines pécuniaires, diminue l'étendue du droit d'action de l'administration des douanes.

C. — *Eaux et Forêts.*

Le droit de poursuite et de transaction reconnu à cette administration est à la fois mieux défini et plus étendu que pour les contributions indirectes et les douanes. Il s'exerce à l'occasion des délits de chasse et de pêche.

Tout d'abord, les agents forestiers peuvent requérir, non seulement l'application de peines pécuniaires, mais encore de l'emprisonnement, peine corporelle. De même, la transaction qui peut intervenir entre l'administration et le délinquant s'applique avant le jugement à toutes les infractions, quelle qu'en soit la peine.

Si un jugement définitif est prononcé, la transaction ne peut s'exercer que sur les peines pécuniaires.

Le ministère public a, dans tous les cas, le droit d'intervenir au procès à côté de l'administration; mais, en matière forestière, son action se borne à un contrôle de la légalité. Il empêche ainsi de fausses applications de la loi et peut suppléer, à l'occasion, à la négligence des agents forestiers.

Ce système, plus cohérent et plus simple, permet de voir plus clairement comment les administrations chargées de la poursuite des infractions à leurs propres lois, constituent en réalité de véritables ministères publics spéciaux tels que le texte large de l'article 1^{er} du code d'instruction criminelle les permet.



CHAPITRE II

Objet de la transaction : amendes et pénalités

SECTION I

Utilité de la transaction.

§ 1. — *Nécessité historique du droit de transaction.*

Le paiement des impôts a été, de tous temps, une chose fort désagréable et la nécessité pour l'Etat de percevoir ces recettes pour l'entretien des services publics, explique pourquoi les sanctions fiscales ont été très sévères dès leur origine. C'est pour atténuer cette rigueur, souvent impitoyable, que le législateur de la Révolution a reconnu officiellement une coutume de l'ancien droit, qui autorisait les transactions sur les pénalités encourues. L'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII (1) détermine les affaires qui

(1) V. Annexe I.

sont de la compétence du directeur du département, du directeur général, ou du ministre des Finances, suivant l'importance des confiscations et amendes.

La nécessité d'adoucir la répression se faisait d'autant plus sentir que, anciennement, les tribunaux n'avaient pas le droit d'atténuer les peines fiscales prononcées par la loi, ni celui d'y surseoir. L'introduction, dans notre code pénal des circonstances atténuantes (art. 463) n'avait rien modifié en matière fiscale, puisque ces pénalités ne sont pas prévues par ce code. Il a fallu une loi spéciale, celle du 29 mars 1897 (art. 19), pour autoriser les tribunaux à faire usage des circonstances atténuantes en matière de contributions indirectes. Ce texte mettait deux conditions à son application : le contrevenant devait établir sa bonne foi, et le tribunal était tenu de motiver sa décision sur ce point. Plus tard, l'art. 23 de la loi du 6 août 1905 est venu dispenser les juges de motiver leur décision. Il faut remarquer une particularité : la récidive, sans effet en matière pénale ordinaire, rend inapplicables les circonstances atténuantes en matière fiscale, si elle a lieu dans le délai d'un an. Il suffit, pour qu'il y ait récidive, de deux contraventions de contributions indirectes, quelle que soit la nature de ces contraventions. De même, le sursis à l'exécution des peines organisé au profit du condamné primaire par la loi du 26 mars 1891 (loi Béranger) n'a été rendu applicable à la matière des contributions indirectes que par l'article 24 de cette même loi du 6 août 1905. On voit ainsi combien rigoureuse était la répression quand les procès-verbaux étaient déférés aux tribunaux.

§ 2. — *Domaine du droit de transaction
dans les contributions indirectes.*

Le droit de transaction a été reconnu applicable dès l'arrêté du 5 germinal an XII, à tous les procès de contributions indirectes.

Cependant, l'article unique du décret du 28 floréal an XIII (2) a interdit les transactions sur les délits et contraventions concernant la garantie des matières d'or et d'argent. Mais l'article 11 de la loi de finances du 22 avril 1905 dispose « que le droit de transaction, tel qu'il est dévolu à l'administration des contributions indirectes par la législation en vigueur, est étendu aux délits et contraventions constatés par application de la loi du 19 brumaire an VI, sur la garantie des matières d'or et d'argent ». Cette disposition ne s'applique qu'aux infractions qui ne tombent pas sous le coup du code pénal (fabrication et usage de faux poinçons, usage abusif de vrais poinçons, etc..., qualifiés crimes).

Une autre restriction au pouvoir de transiger de l'administration, se rencontre en matière de poudres à feu. La transaction est préparée par le directeur des contributions indirectes en accord avec le préfet et le procureur de la République; le conseil de préfecture statue, lorsque la valeur des amendes, décimes et confiscations ne dépasse pas 20.000 francs (3). Au-dessus, l'affaire est transmise à la direction générale

(2) V. Annexe I.

(3) Décret du 22 juin 1924, art. 1^{er}, circulaire n° 113 du 21 juillet 1924.

des contributions indirectes qui prend les ordres du ministre des Finances (art. 3, décret du 25 mars 1852, modifié par l'article 11 de la loi du 21 juin 1865).

Comparativement à l'immense variété des impôts indirects, on voit par la rareté des exceptions, la généralité et l'importance du droit de transaction. Le contentieux répressif de cette administration étant, en principe, correctionnel, on pourrait être surpris du petit nombre relatif des décisions de justice en cette matière. C'est que, dans la grande majorité des cas, une transaction est intervenue et a terminé l'affaire. Les tribunaux correctionnels sont ainsi soulagés de la multitude des délits et contraventions de contributions indirectes. Cette prérogative est tellement habituelle pour l'administration qu'elle s'est appliquée *ipso facto* à la taxe sur le chiffre d'affaires, pourtant bien différente des impôts indirects proprement dits. C'est là un exemple du phénomène d'ambiance juridique signalé plus haut (4). Il a suffi, en effet, d'une simple réponse ministérielle consignée dans la lettre autographiée n° 475, du 28 février 1921, pour acclimater la transaction à un impôt dont le contentieux est administratif : « ...Cet arrangement se fera pour l'administration des contributions indirectes sous la forme d'une transaction, le ministre ayant reconnu que le droit de transiger accordé à l'administration pouvait s'exercer même en ce qui concerne les contraventions à l'impôt sur le chiffre d'affaires. »

(4) Voir *supra*, première partie, chapitre I, section I.

La généralité de la transaction ne s'est pas arrêtée là. Non contente de s'étendre sur l'ensemble du contentieux répressif, elle a débordé dans le domaine de la juridiction gracieuse. En effet, le recours hiérarchique d'un contribuable qui demande à l'administration de bien vouloir lui faire remise totale ou partielle de l'indemnité de retard due, soit dans le cas de retard dans le paiement, ou dans celui de simple redressement sans acte contentieux, peut aboutir à une transaction. Mais, il n'y a là qu'un exemple isolé : l'administration se sert, pour sa commodité interne, d'une formule qui n'était pas créée dans ce but.

SECTION II

Nécessité de principe de l'acte contentieux.

Ainsi que nous l'avons déjà dit (5), le procès-verbal est, en matière de contributions indirectes, le titre initial de poursuite et, sauf des cas spéciaux, tout autre mode de preuve est interdit. Cependant, il existe d'autres actes administratifs contentieux qui, vis-à-vis de la preuve à établir, ainsi que de la transaction, ont les mêmes effets que le procès-verbal proprement dit : la soumission contentieuse et la reconnaissance d'infraction.

L'administration a su créer par ses instructions de service ces formes nouvelles, plus simples et mieux

(5) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 2, A.

adaptées aux exigences d'une vie économique plus intense, et d'une fiscalité plus étendue. Elle supplée ainsi aux lacunes inévitables du législateur, bien souvent trop éloigné des nécessités pratiques et pour lequel, seul, le résultat compte. Il était du rôle de chaque administration d'adapter les formes administratives suivant une technique particulière à elle. Cette transformation s'est faite grâce à l'instruction de service, terme générique qui englobe circulaires, notes de service, lettres communes ou autographiées, etc... Il est important de souligner que ces instructions ne s'adressent et ne s'imposent qu'aux fonctionnaires, et qu'elles ne constituent pas une législation inférieure dont pourrait se prévaloir un particulier. Leur exécution n'a que le caractère d'un fait matériel en dehors du cadre administratif; en un mot, c'est un droit interne.

C'est ainsi que l'administration des contributions indirectes a introduit la soumission pour éviter la rédaction d'un procès-verbal et la reconnaissance d'infraction dans son contentieux interne. Il est utile d'étudier les différents effets des trois actes précités, pour mieux saisir leurs rapports avec la conclusion d'une transaction.

§ I. — *Procès-verbal.*

Les rapports du procès-verbal et de l'action fiscale ont été déjà précisés à propos de cette même action (6). Cet acte contentieux est celui qu'emploie l'administra-

(6) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 2, A.

tion dans la majorité des cas. Il a pour résultat de constater et de prouver, et lui donne le droit d'action dont elle pourra user, soit devant les tribunaux, soit elle-même. En justice, l'affaire est terminée par un jugement, le plus souvent de condamnation, puisque le procès-verbal établit l'infraction jusqu'à preuve contraire. Mais, à l'inverse, dans les cas les plus nombreux, l'administration exerce elle-même son action, et, après diverses enquêtes, propose au contrevenant une transaction. Si les conditions ainsi offertes sont trouvées trop rigoureuses par le prévenu, il peut toujours les refuser, et l'action fiscale aura alors son épilogue en justice.

Dans la liaison de ce contentieux répressif, l'administration use d'un pouvoir discrétionnaire pour choisir la voie de droit qui aboutit à la sanction fiscale. Ce même pouvoir se manifeste aussi dans l'appréciation de la gravité de l'infraction et des sanctions qu'elle mérite, quand l'administration transige. Nous verrons plus loin (7) dans quelle mesure ce pouvoir est vraiment discrétionnaire et quelles en sont les limites.

§ 2. — *Soumission tenant lieu de procès-verbal
en matière de boissons.*

La circulation des boissons est étroitement réglementée par des textes qui prévoient minutieusement les incidents pouvant survenir en cours de transport.

(7) Voir *infra*, première partie, chapitre III, section I, § 2.

Anciennement, l'application de la législation des impôts sur les boissons constituait une des attributions essentielles de l'administration des contributions indirectes. Cette réglementation, qui date des lois du 24 avril 1806, puis du 25 novembre 1808 et, enfin, du 28 avril 1816 et du 25 mars 1817, et qui a été constamment remaniée depuis, prévoyait que toute irrégularité, même due à un simple fait matériel, devait être relevée par procès-verbal. L'accroissement de l'activité économique et le développement de l'industrie des transports, surtout par l'invention des chemins de fer, ont créé une circulation plus intense de toutes sortes de marchandises et notamment de boissons. Journalièrement, des procès-verbaux étaient rapportés pour pertes de titres de mouvement ou défaut d'identité entre les quantités reconnues à l'arrivée et les quantités expédiées. Le plus souvent, ces irrégularités provenaient du hasard, de substitution de fûts ou de fausses directions données aux chargements. Les procès-verbaux ainsi rédigés étaient presque toujours transigés pour le montant des frais et occasionnaient de nombreuses formalités, tant aux agents de transport mis en cause, qu'au service des contributions indirectes.

Pour remédier à cet état de choses, l'administration a emprunté aux douanes une soumission (8) qui évite la rédaction d'un procès-verbal. Par cet acte, les discordances matérielles sont constatées et reconnues par l'agent du transporteur (compagnies de chemins de fer), qui s'engage à s'en rapporter à la décision de

(8) Voir *infra*, annexe n° II.

l'administration quant aux suites de la contravention (9).

Ainsi, l'administration, munie d'un acte authentique sur papier timbré, procède à une enquête à la suite de laquelle une transaction intervient, s'il n'y a pas eu de fraude. Les règles ordinaires de compétence sont respectées. S'il y a contestation, le soumissionnaire est poursuivi (10) devant les tribunaux civils, car la soumission a eu pour effet de transformer l'obligation délictuelle résultant de l'infraction, en une obligation civile pour l'exécution de laquelle une contrainte administrative (11) peut être décernée.

§ 3. — *Reconnaissance d'infraction en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.*

La loi du 25 juin 1920 a institué un impôt sur le chiffre d'affaires. Cet impôt nouveau présente un caractère mixte, mi-direct, mi-indirect : direct quant à son contentieux qui est administratif, indirect quant à son assiette qui est dans la compétence des administrations des contributions indirectes, des douanes et de l'enregistrement et soumis à leur procédure. L'article 70 de la loi précitée décide que les instances seront jugées comme en matière de contributions directes, et

(9) Circulaire n° 345 du 11 août 1882.

(10) Réserve faite par le transporteur d'invoquer à son profit le bénéfice de l'article 13 de la loi du 21 juin 1873. (Immunité du transporteur qui met l'Administration en mesure d'exercer les poursuites contre les véritables auteurs de la fraude.)

(11) On appelle contrainte le mandement décerné contre un redevable de deniers publics ou de droits pour le mettre en demeure de se libérer.

que les infractions pourront être constatées par procès-verbaux judiciaires ou par tout autre mode de preuve de droit commun.

A cette matière spéciale, confiée pour la plus grande partie à l'administration des contributions indirectes, ont été appliquées certaines règles du contentieux répressif de contributions indirectes proprement dites. A l'origine, les constatations des infractions par les agents de l'administration se faisaient uniquement dans la forme ordinaire du procès-verbal. Les sanctions énergiques attachées au nouvel impôt ont paru excessives dans certains cas, et l'administration, dans un but d'apaisement et de simplification, a introduit la reconnaissance d'infraction. C'est un acte qui a de très grandes analogies avec la soumission en matière de boissons. Il constitue comme elle la preuve de la contravention, est destiné à remplacer le procès-verbal trop intimidant, mais en diffère par le fait qu'il contient un paragraphe dans lequel le redevable sollicite la remise de l'amende encourue dans la plus large mesure (12). Cette forme de constatation est subordonnée à l'acceptation du contribuable, mais en cas de refus, les agents de l'administration peuvent établir l'infraction par procès-verbal et la répression s'en trouve souvent renforcée.

La reconnaissance d'infraction, pour éviter la rédaction d'un procès-verbal en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, est un exemple curieux de mélange de contentieux répressif et de recours gracieux. Cette

(12) Voir annexe II.

anomalie n'est pas unique en droit fiscal et montre un aspect de l'originalité de cette branche du droit. En effet, en droit administratif général, le recours contentieux tendant à assurer la défense d'un droit (subjectif ou objectif) est nettement opposé au recours gracieux qui permet de rechercher un avantage, de solliciter un traitement de faveur (13). En matière fiscale, ces deux recours se pénètrent profondément. Il faut voir là une manifestation du caractère d'équité et de moralité du contentieux fiscal. De plus, la distinction du juge et de l'administrateur n'est pas posée rigoureusement dans cette matière. Nous en verrons d'autres exemples, notamment à propos même de la transaction (14).

La reconnaissance d'infraction établit d'une façon explicite et par écrit, la nature et l'importance de l'infraction relevée, avec l'indication des sommes et droits litigieux. L'administration propose, alors, les conditions d'une transaction qui règle définitivement le litige. Si le redevable refuse le paiement des droits et amendes réclamés, l'administration décerne une contrainte, titre exécutoire. Le contrevenant peut alors faire opposition et l'affaire est portée devant le conseil de préfecture, qui statue, sauf appel en Conseil d'Etat.

Les trois actes contentieux, que nous venons d'étudier, sont à la base de la transaction; mais, tandis que le procès-verbal permet à l'administration le choix entre une obligation délictuelle (jugement répressif)

(13) Voir L. TROTABAS. *Précis de science et de législation financières*, 3^e éd., 1933, n° 434.

(14) Voir *infra*, première partie, chapitre III, section I, § 1.

et une obligation civile (la transaction), la soumission en matière de boissons et la reconnaissance d'infraction pour l'impôt sur le chiffre d'affaires ne peuvent aboutir qu'à la transaction, obligation civile. On comprend alors pourquoi la faveur de ces deux derniers actes, ainsi que la transaction à la suite d'un procès-verbal, soient réservées aux contrevenants dignes d'intérêt, en raison de leur bonne foi.

SECTION III

Objet de la transaction.

L'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII décide que les transactions porteront sur les « procès » de contributions indirectes. C'est-à-dire, non seulement sur les amendes et pénalités encourues, mais encore sur l'impôt compromis par la fraude. Ce texte a été modifié par les articles 1^{ers} des décrets du 8 mai 1911 et du 19 janvier 1926; mais le critérium des compétences pour l'approbation des transactions n'a été modifié qu'en ce qui concerne la confiscation, qui n'entre plus en jeu, et par la suppression des clauses spéciales pour les bouilleurs de cru. Il est basé sur « le montant des droits fraudés ou compromis, ou, s'il n'y a pas de droits fraudés ou compromis, sur les pénalités encourues ou prononcées » (amendes, quintuple droit, décimes).

§ I. — *Droits fraudés.*

Il faut entendre par là non seulement les droits réellement fraudés, mais aussi les droits compromis; en un mot, ceux dont le Trésor a pu être lésé ou aurait pu être lésé par la fraude commise (15).

Les droits fraudés ne constituent pas, en principe, une pénalité (16). Ils sont dus en vertu de la loi d'impôt et sont indépendants de la répression fiscale. En conséquence, ils doivent toujours être recouvrés, quand c'est possible, avant toute pénalité, puisqu'ils sont le but de la répression. Deuxième conséquence, ils ne sont pas susceptibles de diminution, bien qu'ils soient parfois recouvrés dans le montant de la transaction. Dans ce cas, ils doivent toujours être prélevés sur le montant total perçu.

On attribue à la transaction fiscale l'autorité de la chose jugée en dernier ressort par assimilation avec la transaction en droit civil (art. 2.052 du code civil). Cet acte formant un bloc non susceptible de division, les droits fraudés récupérés par transaction sont définitivement acquis à l'administration et toute contesta-

(15) Note n° 876 du 25 janvier 1926.

(16) Les droits fraudés doivent, en effet, quand cela est possible, être exigés par la voie normale de la contrainte, et au besoin devant les tribunaux civils. Toutefois, la jurisprudence n'est pas ferme à leur sujet, puisqu'elle admet, en matière répressive, qu'ils possèdent dans certains cas un caractère pénal.

tion sur leur bien-fondé est irrecevable. C'est ce que décide la jurisprudence (17) :

« Que c'est très légitimement que les transactions
« prévoient le paiement de l'impôt par le délinquant,
« et cette stipulation comprise dans la transaction
« participe de la chose jugée attachée au contrat.

« Qu'en effet, suivant les termes de l'article 23 de
« l'arrêté du 5 germinal an XII, les transactions por-
« tent sur les « procès », que la transaction règle
« l'ensemble du litige né au procès-verbal, elle ne
« fixe pas seulement le montant de l'amende, elle peut
« encore englober le montant des frais, celui des
« droits, le produit de la vente des objets saisis, etc...

« Que l'ensemble de ces stipulations forme un bloc
« non susceptible de division. »

La transaction porte, et c'est là sa plus grande utilité, sur les amendes et pénalités.

§ 2. — *Pénalités susceptibles de transaction.*

Parmi les peines (18) prévues en matière de contributions indirectes, il existe une seule peine corporelle : l'emprisonnement. Ce caractère particulier a obligé le législateur à réserver au ministère public le droit de la requérir. Pour la même raison, la transac-

(17) Conseil de préfecture interdépartemental de Rennes. Arrêté du 14 février 1930. *Fils d'Ed. Carles. Bull. des Contributions Indirectes*, 1930, n° 10, p. 78.

Cependant, le Conseil de préfecture de Grenoble s'est prononcé en sens inverse le 4 mars 1931 (*Gazette du Palais* du 23 juin 1931).

(18) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section I, § 2.

tion ne peut lui être appliquée, toute remise totale ou partielle de cette peine ne pouvant être accordée que par voie de grâce du Président de la République.

Cependant, lorsqu'une transaction intervient avant jugement pour une contravention purement fiscale, punie d'emprisonnement, elle fait obstacle aux poursuites du ministère public (19). En fait, elle a pour résultat de ne sanctionner que de peines pécuniaires un délit puni par la loi, à la fois d'emprisonnement et d'amendes.

Le domaine propre de la transaction est constitué par les pénalités pécuniaires. L'amende, qu'elle soit fixe ou comprise entre un maximum et un minimum, peut toujours figurer dans cet acte. Le pouvoir de l'administration peut aller jusqu'à la réduire à un minimum de principe, ou même, dans des cas exceptionnels, l'annuler complètement. Les décimes, qui s'ajoutent à l'amende, suivent le même sort qu'elle. Ils constituent, en définitive, une amende additionnelle.

La confiscation est la remise de l'objet de fraude entre les mains du fisc et comporte, en principe, appréhension et attribution de cet objet en faveur de l'administration. Elle s'applique à l'instrument ou à la matière même de la contravention et possède ainsi un caractère réel. Elle suppose la saisie réelle, quand

(19) La transaction qui est devenue définitive avant que la Cour de Cassation ait statué sur le pourvoi contre une condamnation à des peines d'emprisonnement a pour effet d'éteindre l'action publique (C. de Cass., 25 janvier 1918. *Bull. crim.*, n° 23. Douanes).

c'est possible, sinon fictive dans les autres cas. Cette pénalité possède, comme l'amende, le caractère de réparation civile et de peine à la fois. Elle est très fréquemment prononcée, et quand une transaction intervient, elle entre toujours dans l'estimation des pénalités à réclamer.

On trouve fréquemment, dans le contentieux répressif des contributions indirectes, des pénalités qui consistent dans le paiement des droits fraudés multipliés par un coefficient variable suivant les cas : double, quadruple, quintuple et décuple droits. Ils présentent tous le caractère commun d'être des pénalités, à l'inverse des simples droits fraudés. En effet, ils ont été majorés de décimes absolument comme les amendes. Eux aussi, comme l'amende et la confiscation, entrent dans le cadre des transactions.

La fermeture de l'établissement est, en général, prononcée par une décision de justice sur les réquisitions du ministère public. La loi a cependant prévu des cas déterminés où cette mesure peut être prononcée par simple décision administrative. Cette peine est principale et d'ordre public, elle affecte l'établissement trouvé en délit. On comprend alors que cette peine, particulièrement grave, généralement prononcée par les tribunaux, non susceptible de sursis, ni de circonstances atténuantes, soit écartée de toute transaction.

Parmi les retraits d'autorisations diverses prévus à titre de peine en matière de contributions indirectes, la suspension du privilège du bouilleur de cru peut être l'objet d'une remise totale ou partielle par transac-

tion. Enfin l'indemnité de retard, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, n'est applicable que dans le cas où le redevable a satisfait à toutes les prescriptions prévues par la loi, mais n'a pas acquitté le montant de l'impôt dans les délais impartis. Elle a le caractère d'une majoration d'impôt à titre d'intérêt et de sanction, mais n'est pas due à la suite d'un acte contentieux. Pour permettre d'adoucir sa rigueur progressive, l'administration a cependant admis que le contribuable pourrait en obtenir remise totale ou partielle par une demande sur papier timbré, adressée au directeur. Il y a là un recours gracieux (20) qui peut aboutir à l'octroi d'une transaction.

La transaction est un acte assujetti au droit de timbre (21), et, lorsqu'elle est portée en justice, ou tient lieu de procès-verbal, doit être enregistrée. De plus, l'administration a avancé divers frais : tous ces débours figureront dans la transaction et remplaceront à bien meilleur compte, les frais de justice; il faut cependant y ajouter le produit de la vente des objets saisis, qui constitue une pénalité supplémentaire pour certains délits.

En définitive, la transaction en matière de contributions indirectes qui a pour objet les pénalités pécuniaires, aboutit à un adoucissement très sensible des peines fiscales, tout en assurant une répression rapide, proportionnée à la gravité de l'infraction et répara-

(20) Voir *supra*, première partie, chapitre II, section I, § 2.

(21) Circulaire n° 186 du 19 mars 1911.

trice du préjudice causé à l'Etat. C'est une mesure d'apaisement qui a l'avantage pour le contrevenant digne d'intérêt, de ne pas ébruiter une affaire regrettable, et cette utilité non juridique n'est peut-être pas la moindre.



CHAPITRE III

Les effets de la transaction

SECTION I

Les problèmes soulevés par la transaction.

Le droit de transaction dont nous venons de déterminer le but et l'objet, soulève par ses effets des problèmes qui dépassent le cadre du droit fiscal. Tout d'abord, il existe en droit civil un contrat de transaction. Il est intéressant de voir quelles analogies ou dissimilitudes sont groupées sous une même appellation. D'autre part, cette prérogative spéciale se heurte à des principes généraux de droit public et de droit administratif. Enfin, l'existence propre d'une action fiscale dont l'exercice et les effets ne sont pas régis par le droit pénal ordinaire, semble surprendre au premier abord.

§ I. — *Le contrat de transaction en droit civil et la transaction fiscale.*

L'étude du contrat de transaction ne présente pas seulement un caractère théorique, mais aussi une uti-

lité pratique. En effet, la jurisprudence, à défaut de textes, reconnaît la validité de la pratique administrative qui exige pour la transaction fiscale des conditions prévues, tant par le code civil que par les règlements administratifs :

« Que les règles impératives de l'accord constitutif
« d'une transaction s'imposent, en l'espèce aussi
« bien au regard du droit civil que des règlements
« administratifs;

« Que le décret de germinal an XIII et le décret de
« 1926 régissent les formes à suivre pour la transac-
« tion;

« Que suivant l'importance de la somme sujette à
« recouvrement, c'est tantôt le directeur des contribu-
« tions indirectes, tantôt le ministre qui consigne dans
« un écrit rédigé suivant une forme déterminée, la
« convention définitive intervenue entre les parties;

« Que contrairement à ce qu'allègue l'intimé,
« l'administration ne fait pas de remise de dette sous
« le couvert d'engagements verbaux;

« Que la libération partielle d'un contrevenant ne
« peut résulter que d'une convention écrite passée
« dans la forme rigoureusement prescrite par les rè-
« glements administratifs. » (Cour d'appel de Nancy,
arrêt du 13 juillet 1932. *Affaire Gellé et Virton, syn-
dic. Bull. des Contributions Indirectes*, 1932, n° 19,
page 310.)

L'article 2.044 du code civil définit la transaction
« un contrat par lequel les parties terminent une con-
testation née, ou préviennent une contestation à
naître ». Mais ce que ne dit pas le code civil, et qui est

spécifique de ce contrat, c'est le sacrifice réciproque des parties (1). Jusqu'ici, la définition officielle peut, dans son esprit, s'appliquer assez bien à la transaction fiscale. Il est toutefois important de signaler que les parties en cause sont loin d'être sur un pied d'égalité, puisqu'une seule, l'administration, a le droit d'en prendre l'initiative et d'en fixer les conditions. Il y a plutôt là une sorte de contrat d'adhésion, sous la menace de poursuites correctionnelles. Quant au sacrifice réciproque, il ne peut guère consister, pour le contrevenant, que dans l'abandon du recours au procès judiciaire, qui ne présente quelque avantage à son profit que dans le cas où il pourra faire la preuve contraire du procès-verbal. Par contre, l'administration abandonne, par la transaction, son droit strict de réclamer devant les tribunaux l'application intégrale des pénalités prévues par la loi. Elle consent à voir se transformer en obligation civile une obligation délictuelle dont elle aurait pu poursuivre l'exécution, même par voie de contrainte par corps.

Il importe d'étudier quels caractères du contrat civil s'appliquent à la transaction fiscale. Tout d'abord, c'est un contrat à titre onéreux et il faut avoir la capacité de disposer de l'objet du litige (art. 2.045). On en conclut par argument *a contrario* que ce contrat ne peut avoir pour objet la répression d'une infraction donnant lieu à l'action publique. Nous avons vu cependant que l'un des effets de la transaction fiscale est

(1) Voir COLIN et CAPITANT. *Cours élémentaire de droit civil français*, tome II, 7^e éd., 1932, n^{os} 958 et suivants.

d'arrêter les poursuites du ministère public (2). Il y a là une première différence qui tient à la nature mixte de l'action fiscale.

En droit civil, la transaction est un contrat synallagmatique; il est rédigé en double expédition. L'inexécution de l'une des parties entraîne sa résolution (art. 1.184 du code civil). Ces dispositions sont également applicables en matière fiscale.

Le caractère de contrat consensuel, ordinairement reconnu en matière civile, s'applique bien dans son principe; mais, en matière fiscale, l'obligation de la rédaction par écrit est une formalité substantielle, alors que civilement elle ne constitue qu'un moyen de preuve (3).

L'ancien droit avait reconnu au contrat de transaction un effet déclaratif et non translatif, dans le but d'éviter les droits fiscaux de mutation. Cette solution a continué de prévaloir par la suite. En matière fiscale, les transactions qui ne doivent pas être portées en justice échappent au droit fixe d'enregistrement, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de savoir si la transaction contient ou non abandon, de la part du contrevenant, des marchandises saisies (4). Pour les droits fraudés, le caractère déclaratif de la transaction ne fait aucun doute; quant aux pénalités qui étaient dues en vertu d'une contravention fiscale, elles ne sont plus exigibles qu'en vertu d'une obligation

(2) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 2, A.

(3) Voir arrêt précité de la Cour d'appel de Nancy du 13 juillet 1932.

(4) Lettre autographiée n° 569 du 6 mars 1922.

civile. La transaction a opéré novation entre l'obligation primitive et l'obligation nouvelle. Ici aussi, le droit fiscal innove sur le droit civil.

Au point de vue de la nullité, le code civil a dérogé au droit général des contrats en décidant que la transaction ne pourrait être attaquée pour cause d'erreur de droit (article 2.052, § 2). Pour éviter les difficultés sur la conciliation de cet article avec l'article 2.054 suivant, les civilistes admettent généralement qu'il faut entendre par erreur de droit, l'erreur juridique sur le caractère litigieux des droits, objet de la transaction. Ainsi, lorsque la nullité du titre dont parle l'article 2.054 provient d'une erreur de fait, l'action en rescision peut être intentée. Cette solution, plus rigoureuse pour l'erreur de droit que pour l'erreur de fait, paraît un peu choquante à première vue. Aussi, la jurisprudence l'a-t-elle adoucie dans certains cas (5). L'article 2.052, § 1, attribue à la transaction « l'autorité de la chose jugée en dernier ressort entre les parties ». Ces termes, ordinairement employés à propos des jugements, ont semblé exagérés à certains civilistes. Pourtant, la transaction a pour but d'éviter des procès (point commun entre droit civil et droit fiscal), il

(5) Arrêt de la Cour de Cassation, Chambre des requêtes, 23 décembre 1907. D. P. 1912, I, 70. En matière d'accidents du travail, la Cour de Cassation a jugé que l'ouvrier qui, atteint d'une incapacité permanente, a consenti à se contenter de l'indemnité temporaire, dans la fausse croyance que sa blessure ne lui donnait pas droit à une rente, peut attaquer la transaction, en invoquant l'erreur qu'il a commise, et qui a porté sur la substance de la chose objet du contrat. L'erreur invoquée était bien, en pareil cas, une erreur de droit.

est donc naturel de lui attribuer une autorité qui s'oppose à un recours juridictionnel. Il y a là un principe général qui s'applique à toute transaction, quelle qu'en soit sa nature, puisque son utilité pratique en dépend. En matière civile, ce principe s'explique aisément, puisque la transaction ne peut porter que sur les objets susceptibles d'aliénation (y compris l'intérêt civil qui résulte d'un délit, art. 2.046). Mais en matière fiscale, la transaction se place dans un cadre répressif, c'est-à-dire mi-pénal, mi-civil. L'autorité de la chose jugée prend alors une plus grande importance. En droit fiscal, les causes d'annulation de la transaction sont régies par les règles du code civil. La jurisprudence, dans un souci d'équité, a admis exceptionnellement l'annulation pour erreur de droit. Le Conseil d'Etat a ainsi repris la solution déjà signalée de la Chambre des requêtes de la Cour de Cassation. Il s'agit de l'arrêt du 5 février 1932, *Ministre des Finances, demoiselle Jacquot*. Le contribuable qui, en raison de sa qualité d'artisan, n'était pas passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires, est fondé à réclamer le remboursement des droits et amendes qu'il a acquittés, nonobstant le fait qu'une transaction est intervenue entre lui et l'administration en ce qui concerne les pénalités.

« Considérant, d'autre part, que la transaction intervenue entre l'administration et la demoiselle
« Jacquot, le 9 août 1926, ne pouvait porter et n'a
« porté que sur les pénalités réclamées à celle-ci à
« raison des contraventions qui lui étaient reprochées;
« qu'il résulte de ce qui précède que la demoiselle

« Jacquot n'était pas redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires; qu'en conséquence, il ne pouvait lui être infligé aucune pénalité; qu'elle est donc fondée à demander en même temps que le remboursement des droits par elle acquittés, et, nonobstant la dite transaction, celui des pénalités litigieuses... (6) »

Cet arrêt, qui semble mettre en échec le principe de la chose jugée de la transaction, paraît être un jugement d'équité, qui montre comment la justice administrative est une justice de moralité et non pas seulement de légalité.

En effet, l'erreur de droit sur sa situation juridique au point de vue fiscal avait eu pour conséquence d'appliquer certaines pénalités à un contribuable qui n'était pas en contravention. La solution, rigoureusement légale, qui aurait dû être adoptée, choque le but de moralité poursuivi par la justice administrative.

§ 2. — *La transaction dans ses rapports avec le droit public.*

Le droit de transaction dont nous venons de présenter les principaux effets, a pour conséquence primordiale de soustraire les infractions fiscales à leur juge naturel. En effet, qu'il s'agisse d'affaires de contributions indirectes proprement dites (compétence judiciaire) ou d'infractions en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (compétence administrative), la

(6) C. d'Etat, 5 février 1932. *Gazette du Palais* du 12 avril 1932.

répression de l'infraction, lorsqu'une transaction intervient, appartient à une administration publique. N'y a-t-il pas là une violation manifeste des principes de la séparation des pouvoirs ou de la séparation des fonctions?

Le principe de la séparation des pouvoirs, qui domine le droit public, peut être entendu de deux façons différentes. En 1791, la Constitution était fondée sur le dogme intangible de la souveraineté nationale, une, indivisible, inaliénable et imprescriptible. L'Etat, personne juridique, était le support de cette souveraineté. La volonté du peuple dont elle émane est représentée par plusieurs organes. Dans cette théorie, ce qu'on appelle « séparation des pouvoirs, c'est la diversité de participation des différents organes à l'activité de l'Etat » (7). Chacun d'eux reçoit sous le nom de « pouvoir » un élément partiel de la souveraineté. Cette conception de la séparation des pouvoirs, fondée sur la souveraineté nationale, est l'objet de nombreuses critiques qui n'entrent pas dans le cadre de cette étude.

On emploie également l'expression de « séparation des pouvoirs » pour désigner la séparation de l'ordre judiciaire et de l'ordre administratif. En fait, on peut dire qu'en France, il y a séparation des agents judiciaires et des agents administratifs, beaucoup plus que des fonctions juridictionnelles et administratives. En effet, toute la catégorie des actes judiciaires appartient au domaine administratif, bien qu'accomplis par

(7) C. f. DUGUIT. *Traité de droit constitutionnel*, 3^e édition, 1928, tome II, page 690.

des fonctionnaires de l'ordre judiciaire. A l'inverse, tout le contentieux administratif fait bien partie de la fonction juridictionnelle, et son exercice est réservé aux agents de l'ordre administratif.

Le droit de transaction se heurte donc aussi bien à la conception de la séparation des pouvoirs de 1791 qu'à la conception actuelle de la séparation des fonctions. La séparation des deux ordres, judiciaire et administratif, ne correspond de nos jours, en droit positif français, qu'à une séparation des agents; mais le principe devrait s'entendre par la séparation des fonctions juridictionnelle et administrative. La transaction est donc une exception à ce principe, mais exception pas plus étonnante que celles, plus générales, que nous avons signalées. Ici, le fonctionnaire administratif exerce momentanément la fonction juridictionnelle.

Il est curieux de constater que l'administrateur, quand il devient juge, possède certaines prérogatives réservées aux agents de l'ordre juridictionnel. En effet, tout acte de juridiction amène forcément son auteur à apprécier les circonstances spéciales de la contestation juridique qui lui est soumise : par exemple, en matière pénale, le juge pèsera le caractère de gravité de l'acte contraire au droit. Il y a là un pouvoir discrétionnaire limité par la loi elle-même qui prévoit les différentes infractions, et fixe les peines entre certaines limites. De même, le fonctionnaire administratif, chargé de l'élaboration des clauses d'une transaction, appréciera, lui aussi, les circonstances de fait, et, par là, exercera un pouvoir de même nature que celui du

juge : sa liberté d'appréciation aura des conséquences aussi larges, puisqu'il pourra réduire les pénalités au-dessous du minimum légal, comme le juge par le jeu des circonstances atténuantes, ou même abandonner l'affaire.

Une difficulté se dresse maintenant : comment concilier cette liberté d'action avec le principe général de compétence liée des fonctionnaires administratifs ? Il y a compétence liée lorsque certains faits étant réunis, l'administrateur ne peut prendre qu'une certaine décision, et que, si ces faits n'existent pas, l'administrateur ne peut pas prendre cette décision (8). Nous croyons pouvoir affirmer (9) que lorsqu'un fonctionnaire administratif transige, il tient de son rôle de juge le pouvoir discrétionnaire dont il use. Cette liberté d'appréciation lui est absolument nécessaire, mais l'Administration a pris elle-même de nombreuses mesures (10) qui garantissent les droits de la défense autant qu'en matière pénale ordinaire.

§ 3. — *La transaction dans ses rapports avec le droit pénal.*

L'originalité du droit fiscal répressif a déjà été mise en évidence à propos de l'action fiscale (11). Les administrations publiques chargées de la répression de leurs infractions constituent des ministères publics

(8) DUGUIT. *Op. cit.*, tome II, page 399.

(9) Voir *infra*, première partie, chapitre IV, section II, § 2.

(10) Voir *infra*, première partie, chapitre III, section II.

(11) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 1.

spéciaux qui utilisent un droit pénal spécial. Le droit de transiger constitue à lui seul une importante innovation. Les sanctions pécuniaires édictées par la transaction remplacent, en fait et en droit, la condamnation aux pénalités encourues, qui aurait été prononcée par le tribunal compétent. Les principes généraux du droit pénal et de la procédure pénale seront-ils applicables aux sanctions de la transaction? Tel est le problème qui se pose.

A. — DROIT PÉNAL.

a) *Principe de la légalité des peines.* — Les peines doivent être prévues par la loi. Ce principe primordial du droit pénal moderne est rigoureusement respecté en matière fiscale. Cependant, nous avons vu comment, par un effet analogue à celui des circonstances atténuantes (art. 463 du code pénal), la transaction peut éviter l'emprisonnement à un contrevenant.

b) *Circonstances atténuantes.* — La transaction adoucit les pénalités pécuniaires comme pourraient le faire les circonstances atténuantes. Elle peut même être consentie moyennant le paiement des frais : dans ce cas, l'amende est réduite à néant (12).

c) *Sursis.* — Le sursis à l'exécution de la peine introduit en matière de contributions indirectes par la

(12) En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, les tribunaux administratifs se refusent à accorder le bénéfice des circonstances atténuantes à raison du caractère de réparation civile des pénalités encourues en la matière. L'administration seule peut tenir compte de ces circonstances quand les amendes sont réclamées par voie de transaction.

loi du 6 août 1905, est applicable « si l'inculpé n'a jamais été l'objet d'un procès-verbal suivi de condamnation ou de transaction pour une infraction punie par la loi d'une amende supérieure à 600 francs » (art. 24). Un arrêt de la Cour de Cassation, chambre criminelle, du 24 janvier 1931 (*Verdure et autres*, *Bull. des Contributions Indirectes*, 1931, n° 8, p. 86) a cassé un arrêt de la cour d'appel de Douai qui avait omis de mentionner la non-existence d'un procès-verbal suivi de transaction :

« Attendu que, pour accorder à Verdure le bénéfice du sursis, l'arrêt attaqué se borne à constater que ce prévenu n'a subi aucune condamnation antérieure, sans indiquer qu'il n'a jamais été l'objet d'un procès-verbal suivi de transaction pour une infraction punie d'une amende supérieure à 600 francs; d'où il suit que la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision. »

Cette mesure de faveur est donc subordonnée dans son application, à l'absence d'une condamnation ou d'une transaction antérieure en matière de contributions indirectes. Il est remarquable de constater que le premier terme de la récidive qui s'oppose à l'octroi du sursis, puisse être une transaction. Il y a là une assimilation qui n'est pas due au hasard, elle tient au caractère pénal, atténué il est vrai, des amendes fiscales, qui aboutit à un rapprochement du jugement répressif et de la transaction (13). A l'inverse, les amendes encourues en matière d'impôt sur le chiffre

(13) Voir *infra*, première partie, chapitre IV, section II, § 2, B.

d'affaires ont pour caractère dominant d'être des réparations civiles. En conséquence, la jurisprudence leur refuse l'application de la loi de sursis (14).

d) *Règle du non-cumul des peines.* — Quand une même personne a commis plusieurs infractions distinctes, sans avoir été, dans l'intervalle, condamnée pour l'une d'elles, il y a concours matériel d'infractions. Mais un seul fait matériel peut constituer, à lui seul, plusieurs infractions, parce que prévu par différents textes : il y a alors concours formel d'infractions. Bien que la loi n'ait prévu que le concours matériel, on est d'accord pour appliquer au concours formel la règle du non-cumul des peines. Le délinquant ne sera puni que de la plus forte peine qu'il aura encourue.

Ce principe, commun aux crimes et délits, n'est pas appliqué en matière de contributions indirectes, par suite du caractère de réparations civiles reconnu à ces pénalités. En vertu de la même idée, quand plusieurs personnes sont poursuivies pour un fait unique constituant une seule contravention, il ne doit être prononcé qu'une seule amende contre tous les prévenus. Mais cette amende est due solidairement (articles 55 du code pénal et 37 du décret du 1^{er} germinal an XIII). La transaction qui peut intervenir avec l'un des prévenus, doit réserver expressément les droits de l'administration contre les autres co-délinquants, tenus seulement de leur part virile dans l'amende.

(14) Arrêt de la C. de Cass., Chambre crim., du 24 janvier 1931. *Bulletin des Contributions Indirectes*, 1931, n° 5, Seguin.

e) *Récidive*. — La récidive ordinaire, dont les conditions sont fixées par l'article 58 du code pénal, est applicable aux contraventions aux lois sur les contributions indirectes. Pour qu'il y ait récidive légale, il faut qu'une précédente condamnation définitive pour une contravention identique soit intervenue depuis cinq ans. La transaction, accordée à la suite d'un procès-verbal, ne peut servir de base à la récidive ordinaire, un jugement définitif étant indispensable.

Cette solution, critiquable parce qu'en contradiction avec celle qui est adoptée pour le sursis et l'amnistie, a été atténuée pour les cas particuliers de récidive prévus par des lois spéciales. Il s'agit de l'article 19 de la loi du 30 décembre 1916 (chicorées, spécialités pharmaceutiques, acides carboniques, boissons gazeifiées, eaux minérales, etc.) et de l'article 13 de la loi du 9 juin 1921 (vinaigres) qui subordonnent l'état de récidive à la simple existence d'une contravention commise depuis moins de trois ans. Une condamnation n'est pas indispensable, il suffit d'un avertissement préalable à la perpétration de la nouvelle infraction. Enfin, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, l'article 68 de la loi du 25 juin 1920 s'exprime comme les deux lois spéciales précitées. La jurisprudence a précisé que la transaction intervenue, lors de la première infraction, suffisait pour constituer l'avertissement préalable, nécessaire à l'état de récidive (Cour de Cassation, chambre criminelle, 7 mars 1924, D. H., 1924, 283).

f) *Amnistie*. — L'amnistie a été rendue applicable aux contributions indirectes par de nombreuses lois

depuis 1875 (dix au moins). Elle a pour effet d'effacer le caractère délictueux de certains faits, elle empêche ou arrête les poursuites et anéantit les condamnations. Elle est strictement restreinte aux cas prévus dans la loi et, le plus souvent, son effet est limité, en matière de contributions indirectes, aux contraventions peu graves, c'est-à-dire à celles pour lesquelles les pénalités prononcées ou encourues (transaction ou jugement définitif) n'excèdent pas un certain chiffre. Ici également, la loi a assimilé les effets de la transaction à ceux d'un jugement définitif, conséquence du caractère pénal déjà signalé, des sanctions de contributions indirectes. La loi du 3 janvier 1925 accorde amnistie, dans son article 1^{er}, 14° : « aux infractions commises en matière de contributions indirectes, lorsque le montant de la transaction intervenue, ou des condamnations passées en force de chose jugée, ne dépasse pas cinq cents francs, ou lorsque les procès-verbaux n'ayant donné lieu ni à transaction, ni à condamnation définitive, le minimum des pénalités correctionnelles encourues n'aura pas été supérieur à douze cents francs, le tout, décimes non compris » (15) (D. P. 1925. 4. 73). En matière de chiffre d'affaires, la loi du 22 mars 1924 accordait l'amnistie aux « redevables qui, ayant, avant la promulgation de la présente loi, omis de souscrire des déclarations d'impôts, ou souscrit des déclarations insuffisantes,... auront spontanément,

(15) Le présent alinéa reproduit textuellement l'article 2, 16°, de la loi du 29 avril 1921 (D. P. 1921, 4, 39), si ce n'est qu'il a élevé de 200 fr. à 500 fr. le montant de la transaction ou des condamnations bénéficiant de l'amnistie.

dans les six mois de cette promulgation, réparé leurs omissions ou rectifié leurs déclarations antérieures » (art. 51). Cette amnistie n'a donc pu s'appliquer aux contraventions à l'impôt sur le chiffre d'affaires, qu'à la condition qu'elles soient réparées volontairement, dans un délai déterminé. Cette restriction est une conséquence du caractère dominant de réparation civile qui affecte les pénalités en cette matière.

B. — PROCÉDURE PÉNALE.

Les caractères généraux de l'instruction définitive en matière pénale sont au nombre de trois. L'instruction est :

1° orale;

2° contradictoire;

3° publique.

Les affaires de contraventions aux lois de contributions indirectes sont jugées suivant la même procédure que les affaires correctionnelles ordinaires. Il en est de même des infractions en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, qui sont jugées par les conseils de préfecture, sauf appel devant le Conseil d'Etat, suivant les formes fixées par la loi du 22 juillet 1889.

Quand l'administration consent une transaction, la procédure suivie est tout autre. L'instruction consiste dans une enquête administrative, dont le résultat est transmis par écrit (16) au fonctionnaire chargé d'établir les conditions du projet de transaction. Sauf dans des cas relativement peu nombreux, le contrevenant

(16) Voir *infra*, rapports sommaires, Annexe II.

ne donne pas oralement et directement ses explications au directeur. L'instruction est donc, le plus souvent, non contradictoire. Enfin, toute la procédure est secrète. Ainsi que nous le verrons plus loin, ces caractères de la phase préparatoire de la transaction s'expliquent partiellement par la nature juridique de cet acte (17). L'antithèse manifeste des deux formes d'instruction n'en est pas moins surprenante, leur point de départ étant le même : l'infraction à la loi, constatée au procès-verbal.

Le jugement de condamnation est toujours susceptible de voies de recours. Au contraire, la transaction « a l'autorité de la chose jugée en dernier ressort ». Ici aussi, la contrariété de solutions résulte de la nature juridique différente des deux actes comparés.

SECTION II

Les garanties respectives du contribuable et du fisc.

A première vue, la procédure qui aboutit à la conclusion de la transaction semble laisser un rôle important au pouvoir discrétionnaire de l'administration. Il n'en est pas ainsi, car le contribuable est protégé par tout un système de règles administratives.

Cependant, il arrive que des délinquants soient peu soucieux de leurs engagements ; l'administration pourrait être victime de son indulgence à leur égard. Aussi

(17) Voir *infra*, première partie, chapitre IV, section II, § 2.

dispose-t-elle de diverses voies de droit pour lui permettre de sanctionner les infractions de sa compétence.

Ces garanties respectives ont une importance considérable, puisqu'elles assurent l'équilibre de la liberté individuelle et de la répression nécessaire d'infractions qui portent un réel préjudice à l'Etat.

§ 1. — *Garanties du contribuable.*

Dès que les poursuites sont engagées, le prévenu qui prétend prouver son innocence peut toujours refuser les offres de transaction de l'administration. L'affaire sera portée en justice et les juges statueront. Ce cas est véritablement exceptionnel en matière de contributions indirectes (18), puisque les poursuites sont engagées à la suite d'un procès-verbal qui établit l'infraction jusqu'à preuve contraire. Donc, le plus souvent, une transaction mettra fin aux poursuites.

Le droit administratif interne a multiplié les instructions qui déterminent les limites de la transaction et l'esprit dans lequel elle doit être consentie. Ainsi, une circulaire du ministre des Finances, M. de Lasteyrie, adressée à MM. les directeurs généraux des différentes administrations financières, le 29 mars 1923, s'exprimait en ces termes :

« La nécessité d'obtenir le rendement maximum des
« impôts en vigueur, oblige d'administration à por-
« ter une attention particulière sur la répression des
« fraudes fiscales. L'administration dispose, à cet
« effet, de moyens énergiques...

(18) V. Annexe III.

« On ne saurait supporter de voir demeurer impuni
« celui qui élude sciemment ses obligations fiscales et
« qui utilise dans ce but les facilités que lui procure
« sa situation ou sa connaissance même des questions
« administratives; indépendamment de l'exemple per-
« nicieux que ne sauraient manquer d'avoir de tels
« agissements, ils ont pour conséquences directes de
« fausser l'actuelle répartition des impôts et d'en faire
« retomber la plus lourde charge sur ceux des contri-
« buables que leur honnêteté même rend plus inté-
« ressants. »

La note de service n° 222, du 17 avril 1923, qui fait suite à cette circulaire ministérielle, précise que :
« Si la sévérité est justifiée à l'égard des récidivistes
« ou des contrevenants dont la mauvaise foi est cer-
« taine, on doit traiter avec modération les contribu-
« bles de bonne foi, qui, par ignorance ou négligence,
« se sont trouvés contrevenir à certaines dispositions
« réglementaires. »

Plus tard, l'administration a encore insisté sur les recommandations adressées au service pour la répression en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires. La note de service 442 du 23 mars 1928 parle même d'un barème de principe donné par l'administration aux directeurs chargés d'établir les conditions de transaction, mais seulement à titre indicatif :

« Le barème adopté, qui comporte une sanction
« proportionnelle au droit fraudé, avec graduation
« suivant le rapport entre la somme dissimulée et le
« chiffre d'affaires effectivement réalisé, sans pou-
« voir excéder quatre fois les droits, constitue une

« simple indication et ne saurait être appliqué avec
« une rigueur mathématique.

« En principe, le chiffre de répression correspon-
« dant au barème est un maximum qui ne doit trouver
« son application que dans les cas de fraudes mani-
« festes commises avec une mauvaise foi marquée et
« caractérisée, soit par falsification ou destruction de
« la comptabilité, soit par l'état de récidive. Rien
« n'empêche, d'ailleurs, de réclamer le maximum des
« pénalités encourues (quintuple droit avec décimes)
« dans des cas particulièrement graves.

« De même, l'ancienneté de la fraude peut être un
« élément susceptible d'entrer en ligne de compte
« pour la fixation de l'amende. Mais il ne saurait être
« question d'incorporer purement et simplement à
« celle-ci le montant des droits prescrits. A plus forte
« raison, ces mêmes droits ne sauraient-ils en aucune
« façon, être recouvrés au titre de l'impôt, puisqu'ils
« n'ont pas d'existence légale.

« D'autre part, entre la bonne foi manifeste et la
« mauvaise foi douteuse, il y a place pour des circons-
« tances plus ou moins atténuantes, susceptibles d'in-
« fluer sur la quotité de la pénalité. Le barème est ici
« purement indicatif, et la mesure dans laquelle la
« pénalité peut être réduite est une question d'appré-
« ciation et de circonstances. Bien entendu, il doit
« être tenu compte des possibilités de paiement du
« contrevenant, de ses charges de famille, de ses anté-
« cédents contentieux, des difficultés économiques, de
« l'étendue de la responsabilité du redevable reconnu
« en faute, ou de l'insuffisance de netteté de la légis-

« lation. Rien n'empêche, dans les cas de bonne foi
« certaine, de descendre jusqu'à l'indemnité de re-
« tard ou même l'intérêt calculé à 6 p. 100, droits non
« prescrits en sus. »

Comme on le voit par ces différents textes, le plus grand soin est apporté à la conclusion des transactions. L'administration donne non seulement des directives générales, mais encore, elle a prescrit des mesures d'instruction. En effet, une enquête administrative a lieu suivant les indications de la note de service précitée, et son résultat est transmis dans une forme appropriée (rapport sommaire) au directeur. Ce dernier peut demander des renseignements complémentaires sur des points à éclaircir, et a souvent recours aux explications écrites et parfois orales du contrevenant lui-même. Cette dernière mesure, si souhaitable qu'elle puisse être, pour le contribuable, n'est malheureusement pas souvent employée par suite des difficultés matérielles (éloignement) et du nombre considérable des affaires soumises à l'appréciation du directeur départemental.

Enfin, la loi a prévu une hiérarchie de compétences pour la solution des affaires contentieuses (art. 1^{er} du décret du 19 janvier 1926). Les transactions rapportées à la requête de l'administration des contributions indirectes seront définitives :

1° Avec l'approbation du directeur du département lorsque le montant des droits fraudés ou compromis ne dépassera pas 500 francs, ou lorsque les pénalités encourues ou prononcées (amende, quintuple droit et décimes) ne s'élèveront pas à plus de 5.000 francs.

2° Avec l'approbation du directeur général, lorsque

le montant des droits fraudés ou compromis sera inférieur à 3.000 francs, ou celui des pénalités précitées à 20.000 francs, en l'absence de droits fraudés ou compromis.

3° Avec l'approbation du ministre dans les autres cas.

En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, ce même décret a élevé les chiffres précédents comme suit :

1° Le directeur départemental jusqu'à 2.000 francs de droits fraudés ou compromis, ou 5.000 francs pour les pénalités.

2° Le directeur général jusqu'à 8.000 francs de droits ou 20.000 francs de pénalités.

3° Le ministre pour les affaires supérieures à ces chiffres.

Ces dernières règles de compétence sont applicables à la remise gracieuse de l'indemnité de retard, en se référant aux droits fraudés, s'il y en a.

Le système de garanties du contribuable, que nous venons d'exposer, soumet à des règles limitatives le pouvoir discrétionnaire que l'administration exerce, par le droit de transaction, aux lieu et place du juge. Mais il est important de souligner que ce pouvoir discrétionnaire ne peut avoir pour résultat que l'adoucissement des pénalités édictées par la loi. Le prévenu n'a, dans tous les cas (sauf quand l'acquiescement est possible) rien à perdre, au contraire, à souscrire aux conditions de transaction qui lui sont présentées (19).

(19) V. *infra*, deuxième partie, chapitre I^{er}, section I.

§ 2. — *Garanties de l'administration.*

En dehors des cas où l'administration n'est pas libre de transiger, soit en raison de la gravité des faits, soit parce que l'initiative des poursuites ne lui appartient pas, elle n'est jamais obligée de consentir au contrevenant cette mesure de faveur qu'est la transaction. En un mot, l'administration transige quand bon lui semble, et, bien entendu, dans les cas difficiles, elle préférera conserver son action en justice, plutôt que de recourir à une simple obligation civile.

En effet, l'une des conséquences de la transaction, et non la moins importante, est de transformer l'obligation délictuelle née de l'infraction, en une obligation civile. Cette novation est reconnue par une jurisprudence constante (20).

« Attendu qu'on ne comprendrait pas que l'administration qui, par un jugement, est en possession d'un titre exécutoire, lui permettant d'exercer contre le délinquant des poursuites, et même la contrainte par corps, consente une novation de sa créance, laquelle ne serait plus qu'une obligation civile difficilement recouvrable, avant d'être certaine de l'exécution de la transaction.

« ...Dit que la tentative de transaction amorcée ne saurait être considérée comme constituant novation

(20) Arrêt de la Cour d'appel d'Amiens, 8 février 1923, Affaire *Dubon*.

Arrêt de la Cour d'appel d'Orléans, 25 octobre 1926, Affaire *Bourgoin*.

« et faire obstacle aux poursuites correctionnelles. »
(Arrêt de la cour d'appel d'Orléans, 25 octobre 1926.)

Cette idée de novation a été attachée à la transaction fiscale, en raison du caractère de réparation civile reconnu dans une certaine mesure, aux pénalités fiscales. C'est de cette novation que découlent tous les effets de droit civil attachés à la transaction et, notamment, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort.

L'exécution de l'obligation civile, que l'administration possède entre ses mains, peut être exigée comme en matière civile ordinaire. On fait enregistrer la transaction, et comme elle est un acte sous seing privé, on procède à la vérification des écritures suivant les règles ordinaires des articles 193 et suivants du code de procédure civile. La transaction, ainsi revêtue de la forme exécutoire, sera exécutée comme un jugement.

Cette garantie nécessite donc une procédure longue et délicate. Aussi, l'administration préfère-t-elle le plus souvent faire prononcer la rescision de la transaction par le tribunal civil, en vertu de l'article 1.184 du code civil. Elle recouvre ainsi sa liberté d'action en justice et ses droits seront sauvegardés par une exécution forcée et pénale.

Le droit de transaction apparaît dans son application limité par :

- 1° Son caractère facultatif;
- 2° Les instructions administratives;
- 3° Les règles de compétences fixées par la loi.

De son côté, l'administration possède deux moyens,

civil et pénal, d'obtenir l'exécution de la répression dont elle a elle-même jugé la sévérité.

Cependant, du point de vue purement juridique, la transaction apparaît comme un acte dont les effets sont régis tantôt par le droit civil, tantôt par le droit pénal. Le problème de la transaction en droit fiscal ainsi posé, il importe de chercher sa solution dans la nature juridique de son objet : les amendes fiscales, prises dans un sens générique.

CHAPITRE IV

Nature juridique de la transaction fiscale

SECTION I

Nature juridique des amendes fiscales.

La jurisprudence a été amenée à construire une théorie des amendes fiscales. Ici, une distinction préliminaire doit être faite : nous entendrons par amendes fiscales, celles qui sont prononcées après examen préalable de la culpabilité du prévenu, comme en matière de douanes et de contributions indirectes, par opposition à certaines amendes fiscales d'enregistrement et de timbre qui sont exigibles sans jugement, simplement par voie de contrainte. Ces dernières amendes, dont le contentieux est de la compétence des tribunaux civils, paraissent être analogues aux amendes de procédure. Nous les laisserons volontairement de côté (1).

(1) V. *supra*, chapitre I^{er}, § I. Structure d'ensemble du contentieux fiscal répressif.

L'existence du droit d'action des administrations publiques, qui a été étudié plus haut, a eu pour conséquence de transformer l'amende, peine de droit commun, et de lui donner des caractères spéciaux. Ainsi, l'action fiscale aboutit à des amendes fiscales, qui présentent le caractère mixte de peine et d'indemnité. Il y a là une création jurisprudentielle des plus intéressantes, qui n'a pas été sans surprendre certains théoriciens du droit pénal, trop éloignés de l'atmosphère du droit fiscal.

A l'inverse, M. Henry a spécialement mis en lumière les caractères spécifiques de l'action et de l'amende fiscales (2) : « En réalité, l'amende fiscale n'est pas, comme on le dit quelquefois, et comme l'affirment volontiers les arrêts (Cour de Cassation, chambre criminelle, 10 décembre 1890, D. P. 1891, 1. 102), tantôt une pénalité, tantôt une réparation civile; ce qui est bien, en effet, contradictoire. Plus exactement, l'amende fiscale est à la fois une pénalité et une réparation civile...

« L'action fiscale, dont l'administration est investie pour poursuivre la réparation du délit, présente le même caractère mixte que l'amende elle-même. L'action fiscale, en effet, a pour but tout à la fois de déclencher la poursuite contre le contrevenant et d'assurer la réparation des intérêts des administrations lésées par l'infraction. Si bien que l'action fiscale est une action assez particulière qui participe, à des degrés

(2) C. de Cass., Ch. crim., 16 juin et 16 juillet 1927. D. P. 1928, 1, 77. Note de M. Henry.

divers, du caractère de l'action publique et de l'action civile...

« Cette action fiscale est donc une action tout à fait complexe, qui, pas plus que la pénalité fiscale, ne saurait rentrer dans les catégories habituelles de la législation pénale. Comme nous le disions en débutant, on est ici en présence d'un conflit entre les exigences du droit fiscal et les principes de la répression. La solution de ce conflit implique nécessairement un système transactionnel analogue à celui que consacre actuellement la jurisprudence de la Cour de Cassation. »

La jurisprudence, pour élaborer la théorie des amendes fiscales mixtes, s'est fondée sur les trois textes suivants :

a) Art. 20 du titre XIII de la loi des 6-22 août 1791 sur les douanes : « Les propriétaires seront responsables civilement du fait de leurs facteurs, agents, serviteurs et domestiques en ce qui concerne les droits, confiscation, amendes et dépens. »

b) Art. 8 du titre III du décret du 4 germinal an II, qui, après avoir frappé d'une amende les conducteurs de messageries et voitures publiques coupables de certaines contraventions aux lois de douanes, ajoute que « les fermiers et régisseurs intéressés seront solidaires avec les conducteurs pour cette amende ».

c) Art. 35 du décret du 1^{er} germinal an XIII sur les droits réunis, ainsi conçu : « Les propriétaires des marchandises seront responsables du fait de leurs facteurs, agents ou domestiques en ce qui concerne les droits, confiscations, amendes et dépens. »

§ 1. — *Conséquences se rattachant au caractère pénal des amendes fiscales.*

La jurisprudence de la Cour de Cassation a commencé par affirmer le caractère pénal des amendes en matière de contributions indirectes (3). Mais, un peu plus tard, elle a fait une large place dans l'amende à l'idée de réparation du préjudice causé à l'Etat par la fraude (4). Enfin, un arrêt de principe a fixé la jurisprudence :

« Les condamnations pécuniaires prononcées en
« vertu des lois sur les contributions indirectes, peu-
« vent, suivant le point de vue auquel on se place
« pour apprécier leur caractère, être considérées,
« tantôt comme des peines, et tantôt comme des répa-
« rations civiles; mais, quel que soit le point de vue
« auquel on se place, elles sont certainement des
« amendes et sont prononcées par les tribunaux cor-
« rectionnels en matière correctionnelle, elles tom-
« bent dès lors et nécessairement sous le coup de l'ar-
« ticle 9 du code pénal et de l'article 636 du code
« d'instruction criminelle. » (Cour de Cassation,
10 décembre 1890, C. crim. D. P. 1891, 1. 103.)

Les conséquences du caractère pénal des amendes fiscales ont été appliquées par les tribunaux dans un certain nombre de cas qu'il convient d'énumérer :

(3) C. de C., 9 décembre 1813. *Répertoire Dalloz*. Voir impôts indirects, n° 513 et notes.

(4) C. de C., 11 octobre 1834. *Mémorial*, 14, 122. C. de C., 19 août 1836. *Mémorial*, 18, 137. C. de C., 9 novembre 1888. D. P. 89, 1, 217. *Bull. crim.*, n° 318, etc.

1° La mort du prévenu éteint les poursuites, et l'amende ne pourra être réclamée aux héritiers que si elle a été prononcée d'une façon définitive, avant le décès contre le défunt (5). Il est à remarquer que cette solution de jurisprudence constante est cependant contraire au principe de la personnalité des peines.

2° A défaut de solvabilité ou de paiement de l'amende prononcée, le contrevenant, et lui seul, peut être soumis à la contrainte par corps (6).

3° La prescription de l'amende est celle des peines correctionnelles (art. 636 du code d'instr. crim.), c'est-à-dire la prescription quinquennale (7).

4° Le caractère pénal de l'amende fiscale apparaît dans le fait qu'elle est encourue pour une infraction qui n'a causé aucun préjudice à l'Etat (8).

5° Les amendes fiscales peuvent être prononcées contre une femme mariée poursuivie sans l'autorisation de son mari.

6° La loi du 22 juillet 1912 modifiée par la loi du 22 février 1921 sur les tribunaux pour enfants et adolescents est applicable en matière de contributions indirectes. En effet, l'article 4 *in fine* décide « que si l'enfant a moins de treize ans, il sera procédé dans les mêmes formes sur la plainte préalable des administrations publiques, s'il s'agit d'infractions pour lesquelles

(5) C. de C., 16 décembre 1898.

(6) C. de C., Ch. crim., 25 avril 1884, *Mémorial*, 21, 377.

(7) Voir arrêt précité de la C. de C. du 10 décembre 1890.

(8) C. de C., Ch. crim., 8 mai 1879. D. P. 82, 1, 48. C. de C., Ch. crim., 9 novembre 1907. D. P. 1909, 1, 366. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1907, n° 24. *Bull. crim.*, n° 447. C. de C., Ch. crim., 5 avril 1930. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1930, n° 10.

le droit de poursuite appartient exclusivement à ces administrations ».

L'article 15 de la même loi donne au procureur de la République seul, le droit d'exercer les poursuites sur la plainte préalable de l'administration intéressée quand l'enfant a plus de treize ans et moins de dix-huit.

7° Le juge des référés ne peut accorder qu'il soit sursis à l'exécution du jugement, en raison du caractère pénal des amendes fiscales (9).

8° L'article 463 du code pénal sur les circonstances atténuantes et la loi du 26 mars 1891 sur le sursis à l'exécution des peines, ne s'appliquaient pas aux contraventions des contributions indirectes, parce que ces dernières ne sont pas prévues par le code pénal, mais par des lois particulières. Cependant, comme il s'agissait véritablement de peines, les circonstances atténuantes et le sursis ont été rendus applicables par des lois spéciales (10).

Enfin, la récidive a été prévue dans un grand nombre de cas, par des lois spéciales de contributions indirectes. Elle est une cause d'aggravation de la peine, seulement applicable dans les cas limitativement prévus par la loi.

9° Pour la même raison, la Cour de Cassation a refusé aux amendes fiscales prononcées par les tribunaux correctionnels, le bénéfice de la suspension de

(9) C. de C., 22 janvier 1923, *Bull. des Contributions Indirectes*, 1923, n° 9.

(10) Voir *supra*, première partie, chapitre II, section I, § 1.

délai accordé en matière civile, commerciale et administrative, jusqu'à la cessation des hostilités, par l'article 2 de la loi du 5 août 1914 (11).

10° L'amnistie a été appliquée par de nombreuses lois à la matière des contributions indirectes, sous certaines conditions (12). Elle ne s'étend pas aux conséquences civiles de l'infraction (13) et son application consacre implicitement le caractère de pénalité des amendes fiscales. Enfin, rien ne s'oppose à ce que la grâce ne vienne faire remise des peines pécuniaires définitivement prononcées.

11° Après de nombreuses hésitations, le ministre de la Justice a décidé, par une circulaire en date du 20 décembre 1904, que toute condamnation prononcée par une juridiction répressive serait inscrite au bulletin n° 1 du casier judiciaire.

§ 2. — *Conséquences se rattachant au caractère de réparation civile des amendes fiscales.*

Les amendes prononcées en matière de contributions indirectes, si elles ont un caractère pénal, présentent néanmoins, dans de nombreux cas, l'aspect prédominant de réparation civile du dommage causé à l'Etat. Les conséquences de ce dernier caractère ont

(11) C. de C., Requêtes, 16 juillet 1928, *Bulletin des Contributions Indirectes*, 1928, n° 18.

(12) Voir *supra*, première partie, chapitre III, section I, § 3, 1°.

(13) C. de C., Requêtes, 28 novembre 1923. D. H. 1924, 125. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1924, n° 2.

été reconnues applicables par la jurisprudence dans de nombreuses espèces, sans qu'un doute puisse subsister à leur sujet.

1° L'article 35 du décret du 1^{er} germinal an XIII établit à la charge des facteurs, agents ou domestiques des propriétaires des marchandises, une responsabilité civile même au point de vue des amendes. L'étendue de cette responsabilité a encore été augmentée par l'application de l'article 1.384 du code civil à la matière des contributions indirectes. Il ne peut s'agir ici d'une responsabilité pénale, mais bien d'une responsabilité à la charge des personnes civilement responsables (14).

2° Les règles applicables au concours d'infractions en matière pénale sont loin d'être appliquées : une seule contravention commise par plusieurs auteurs directs, co-auteurs, ou complices, n'entraîne, en matière fiscale, qu'une seule amende. De plus, son recouvrement est garanti par la solidarité des délinquants. Nous sommes loin du principe de la personnalité des peines (15).

3° En matière fiscale, le principe du non-cumul des peines (art. 365 du code d'instruction criminelle) n'est pas appliqué et le juge doit prononcer autant d'amendes qu'il y a de contraventions. Ces amendes

(14) C. de C., 16 décembre 1898. *Bull. crim.*, n° 370. C. de C., Ch. crim., 9 décembre 1915. D. P. 1916, 1, 153. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1916, n° 2.

(15) C. de C., 19 août 1836. *Mémorial*, 18, 137. C. de C., Ch. crim., 25 juillet 1928. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1928, n° 18, p. 213.

peuvent d'ailleurs être cumulées avec des peines de droit commun telles que l'emprisonnement (16).

4° Le droit de transaction est une conséquence du caractère d'indemnité des amendes fiscales en vertu de l'article 2.046 du code civil; mais nous y revenons.

5° En raison du caractère de réparation civile, les amendes fiscales, encourues en vertu d'une loi existante au moment de la perpétration de l'infraction, sont prononcées malgré l'abrogation de cette loi pour l'avenir (17). C'est exactement l'inverse de ce qui se passe en matière pénale quand une loi de fond nouvelle est plus douce que l'ancienne.

L'ensemble de ces solutions, difficilement conciliables, a soulevé une vive opposition parmi d'éminents auteurs de droit pénal.

M. Garraud, dans son traité de droit pénal français en cinq tomes, édition de 1888, s'exprime dans ces termes :

« Les solutions sont évidemment contradictoires.
« Les amendes en matière fiscale sont des peines ou
« des indemnités; il faut choisir, car le caractère de
« peine donné à une condamnation exclut le caractère
« d'indemnité, et réciproquement (18). »

Le savant auteur a cherché une solution et a cru

(16) C. de C., 26 mars 1825. *Mémorial*, 11, 374, C. de C., Ch. crim., 22 déc. 1926. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1927, n° 4.

(17) C. de Cass., Ch. crim., 16 juillet 1927. D. P. 1928, 1, 77. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1927, n° 19.

(18) R. GARRAUD. *Traité théorique et pratique du droit pénal français*, 1888, tome I, page 570 et suivantes.

l'avoir trouvée dans l'explication suivante : ce que la loi a appelé responsabilité civile des agents, commettants, etc., n'est au fond qu'une responsabilité pénale fondée sur le délit de « défaut de surveillance ». Ils sont personnellement coupables, non d'avoir commis la contravention, mais de l'avoir laissé commettre.

Cette solution, qui ne manque pas d'être séduisante, est néanmoins impuissante à expliquer les autres caractères tels que non-cumul des peines, droit de transaction, etc., énumérés plus haut. Aussi, M. Garraud a-t-il abandonné dans la treizième édition de son précis de droit criminel de 1921, sa théorie de l'amende fiscale purement pénale et expose sans commentaire la théorie jurisprudentielle des amendes mixtes.

M. Roux s'insurge violemment contre l'énormité juridique que représente à ses yeux la théorie de la jurisprudence :

« Quelle qu'assise que soit cette jurisprudence, elle
« n'en constitue pas moins une œuvre prétorienne la
« plus considérable que l'on trouve dans le droit
« pénal, mais en même temps, la moins légitime; car
« la séparation de la double série de conséquences qui
« viennent d'être indiquées est purement divinatoire.
« Ni l'ampleur de la construction, ni son caractère
« séculaire ne parviennent à couvrir l'arbitraire de
« cette théorie (19). »

M. Roux, dans une note très abondante, essaie de montrer les inconvénients de la théorie des amendes

(19) Roux, *Cours de droit pénal et de procédure pénale* (1920), p. 337.

mixtes. Dans un premier point, il affirme que la jurisprudence ne parvient pas à expliquer rationnellement le domaine de l'amende fiscale, puisqu'elle reconnaît (elle y est bien forcée par les textes!) le droit de transaction en matière de délits de pêche qui ne sont pas des délits fiscaux. Dans le deuxième point, l'auteur souligne la contradiction entre le caractère civil (art. 2.046 du code civil) du droit de transaction et l'intention du législateur, telle qu'elle apparaît dans les discussions préparatoires, de proportionner la peine à la gravité du délit. Enfin, dans un troisième point, M. Roux s'élève contre la création arbitraire d'une nouvelle catégorie d'actions (action mixte ou action fiscale) par la jurisprudence. Cette création n'a pas de fondement légal.

Voici la solution que nous proposons, en opposition avec la doctrine de M. Roux.

SECTION II

Nature juridique de la transaction fiscale.

Il est temps maintenant de montrer la construction de l'ensemble juridique dont le droit de transaction fait partie.

§ 1. — *Vue d'ensemble du droit fiscal répressif.*

La nature juridique mixte des sanctions fiscales a été un obstacle à leur intégration dans le cadre du code pénal et du code d'instruction criminelle. En effet, ces deux codes sont essentiellement bâtis sur la distinc-

tion et l'opposition de l'action publique et de l'action civile. Cette distinction préliminaire est indispensable pour les matières auxquelles ces codes s'appliquent. Mais, en droit fiscal, la nature même des infractions et, par voie de conséquences, celle des sanctions, a amené le législateur à les prévoir dans des lois spéciales.

L'action fiscale de caractère mixte est née implicitement de ces lois; la doctrine administrative, jalouse de ses règles propres, et la jurisprudence ont élaboré une véritable théorie qui utilise dans un dosage variable les caractéristiques des actions publique et civile.

A la fois pour sanctionner une coutume qui remonte loin historiquement, et pour mieux établir les règles originales de cette matière, l'exercice de cette action fiscale a été dévolu aux administrations publiques intéressées. D'ailleurs, ces administrations forment un corps de doctrine qui élabore, transforme, adapte tout un système de règles qui constitue un droit interne particulièrement vivant et souple. Enfin, la loi, dans un souci de garantie de la liberté individuelle, a étroitement réglementé l'exercice du droit d'action, quand il doit aboutir à la réquisition de peines corporelles, telles que l'emprisonnement.

Il était du rôle de la jurisprudence de préciser, à raison du caractère mixte des infractions et des sanctions fiscales, le caractère dominant particulier à chaque cas. Elle a ainsi abouti à la double série de conséquences qui viennent d'être exposées et qui ont soulevé de vives critiques de la part de certains auteurs.

Ainsi que l'a très bien mis en lumière M. Roux, le nœud de la difficulté réside dans la question de l'action fiscale. Comme l'explique très justement cet auteur, la jurisprudence a été guidée, dans l'élaboration de sa théorie, par le critérium du droit de transaction des administrations publiques. Les deux questions sont étroitement liées : si l'on n'admet pas l'action fiscale, la question du droit de transaction est insoluble, parce que l'action publique ne peut être susceptible de transaction. D'autre part, l'absence de texte, invoquée par M. Roux, ne paraît pas décisive, puisque certaines dispositions législatives ou réglementaires (20) prévoient nettement une responsabilité civile pour les amendes. A cela, notre auteur objecte que l'amende fiscale est bien pénale, mais qu'en raison du préjudice causé à l'Etat, son affectation est spéciale. Pour notre part, il nous paraît que cette conception n'est pas si éloignée du caractère, à la fois de peine et d'indemnité, attribué par la jurisprudence.

Au fond, nous ne voyons pas de raison qui s'oppose à l'existence indépendante d'une action intermédiaire entre l'action publique et l'action civile. Il ne faut pas oublier que le droit est un ensemble de règles sociales et que les classifications juridiques n'ont qu'une valeur de méthode pour mieux systématiser ces règles. Les codes d'instruction criminelle et pénal ont classé ces actions résultant d'un même délit en action publi-

(20) Voir *supra*, présent chapitre, section I : art. 20 du titre XIII des lois des 5 et 22 août 1791; art. 8 du titre III du décret du 4 Germinal An II; art. 35 du décret du 1^{er} Germinal An XIII.

que et action civile, mais rationnellement, quelles raisons peuvent s'opposer à la réunion des caractères de ces deux actions, résultant d'un même fait? Le droit fiscal étant un droit spécial, il se trouve que les sanctions ne sont pas uniquement prononcées à titre pénal, mais aussi à titre de réparation civile. L'action, confiée dans ce but à l'administration, doit réaliser ces deux conditions. La solution consacrée par la jurisprudence et la pratique administrative se justifient donc pleinement dans l'atmosphère originale du droit fiscal.

§ 2. — *Nature juridique mixte de la transaction fiscale.*

Le droit de transaction en matière fiscale doit faire partie intégrante de la théorie générale de l'action fiscale. On ne verrait pas très bien, en effet, comment l'expliquer dans la théorie purement pénale de M. Roux. Il ne faut pas non plus, à notre avis, en faire un simple contrat de droit civil.

Il est certain que la transaction fiscale a pris naissance juridiquement dans le contrat de droit civil du même nom, qui peut intervenir pour régler à l'amiable les conséquences civiles (dommages-intérêts par exemple) d'un délit. C'est ce qui explique les grandes analogies de ces deux actes (21).

Mais, d'autre part, il ne faut pas oublier que la transaction fiscale est la conséquence d'un acte contentieux constatant une infraction prévue par la loi, et punie d'une certaine peine. Si la transaction n'était

(21) Voir *supra*, première partie, chapitre III, section I, § I.

pas intervenue, la sanction aurait été prononcée par le jugement du tribunal compétent. Peut-on admettre que du fait de la transaction, le caractère délictueux de la contravention ait disparu? A notre avis, il n'en est rien, et ce qui le prouve, c'est que la transaction (dans le cas de délit purement fiscal) éteint l'action publique, même relativement à l'emprisonnement (22). Ce qui le montre plus clairement encore, c'est que la transaction devenue définitive avant le jugement de condamnation (pourvoi en Cour de Cassation) a pour effet d'éteindre l'action publique (23). L'administration dispose donc de l'action publique par la transaction, solution nettement en opposition avec l'article 2.046, § 2 du code civil.

Les contradictions de la doctrine et les effets attribués par la jurisprudence à la transaction fiscale, s'expliquent clairement à nos yeux par la nature mixte de cet acte. Il suit l'orientation de l'action et des amendes fiscales : sa condition juridique tient à la fois du contrat civil dans la mesure où il fixe la réparation du préjudice causé, et du jugement répressif dans la mesure où il condamne le contrevenant à une sanction pécuniaire à titre de peine. Il importe maintenant de classer les effets de la transaction suivant qu'ils se rattachent au contrat ou au jugement.

(22) C. de C., 12 août 1853, D. P. 1854, I, 48, C. de C., 24 juillet 1908. *Bull. crim.*, n° 333, et voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, Section II, § 2, A. C. de C., Ch. crim., arrêt du 19 mars 1931,

(23) C. de C., 25 janvier 1918, *Bull. crim.*, n° 23, Douanes.

A. — *Conséquences se rattachant au caractère de contrat de la transaction fiscale.*

1° Elle éteint l'action civile née de la réparation du préjudice causé à l'Etat.

2° Elle emprunte les formes du contrat de droit civil : elle doit être rédigée par écrit et en double original (24).

3° C'est un acte synallagmatique en ce sens que les parties s'engagent réciproquement. Il en résulte que la résolution pour inexécution de l'une d'elles lui est applicable (art. 1.184 du code civil).

4° C'est un acte consensuel puisqu'il exige le consentement des parties; mais ce caractère est très atténué par le fait que l'administration propose ses conditions sous la menace de poursuites en justice. Il y a plutôt adhésion que concours de volontés.

5° En vertu de l'article 2.052 du code civil, la transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort (25). Elle n'est donc pas susceptible de voies de recours, et cela n'est pas étonnant puisque le but de cet acte est de terminer définitivement l'objet du litige.

6° Les différents cas de nullité prévus par le code

(24) Voir *supra*, première partie, chapitre III, Section I, § 1, arrêt de la Cour d'appel de Nancy du 13 juillet 1932.

(25) Conseil d'Etat, section du contentieux. Arrêt du 25 juillet 1929, 2532. *Gosset*.

Conseil de Préfecture interdépartemental de Rennes, arrêté du 14 février 1930. Voir *supra*, première partie, chapitre II, section III, § 1.

civil, dans les articles 2.052 et suivants, sont applicables en la matière.

7° La transaction fiscale a pour effet de transformer en obligation civile, l'obligation délictuelle née de l'infraction (26).

8° La procédure qui précède la transaction est écrite et secrète. Le contrat n'intéresse en principe que les parties.

B. — *Conséquences se rattachant au caractère de jugement pénal de la transaction fiscale.*

1° Nous avons vu qu'elle éteint l'action publique (27).

2° Par sa structure, elle se rapproche du jugement de condamnation. Comme lui, en effet, elle est la conclusion d'un syllogisme dont la majeure est la disposition de la loi, la mineure, la constatation du fait constituant l'infraction. Cette constatation prend même, dans la matière que nous étudions, une forme particulièrement nette : c'est l'acte contentieux, dont la forme la plus fréquente est le procès-verbal. Il est donc naturel que les deux prémices demeurant identiques, la conclusion ne change pas de nature, qu'on l'appelle jugement de condamnation ou transaction.

3° La transaction fiscale, comme le jugement, ne peut intervenir qu'*a posteriori* à propos d'un fait déjà existant : l'infraction.

4° L'existence d'une transaction pour une infrac-

(26) Voir *supra*, première partie, chap. III, section II, § 2.

(27) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 2, A.

tion punie par la loi d'une amende supérieure à 600 fr. fait obstacle à l'application du sursis (28).

5° Enfin, pour certains cas particuliers de récidive, l'existence d'une contravention antérieure, non suivie de condamnation, suffit, à la condition que le contrevenant ait été l'objet d'un avertissement qui peut résulter d'une transaction (29).

Ainsi qu'il ressort des conséquences que nous venons d'énumérer, la transaction fiscale vient, par une combinaison habile du contrat et du jugement de condamnation, achever la construction d'un contentieux fiscal répressif à caractère mixte. Nous pouvons maintenant définir la transaction fiscale : une convention par laquelle une administration publique consent, soit à n'exercer contre un contrevenant aucune poursuite à raison d'une infraction fiscale, soit à renoncer à l'exécution du jugement prononcé, sous la condition qu'il versera une somme fixée par l'autorité administrative, pour tenir lieu des diverses pénalités encourues ou des amendes prononcées.

(28) Art. 24 de la loi du 6 août 1905.

(29) Art. 19 de la loi du 30 décembre 1916 (Chicorées, Spécialités pharmaceutiques, Acides carboniques, Boissons gazéifiées, Eaux minérales).

Art. 13 de la loi du 9 juin 1921 (Vinaigres).

C. de C., Chambre crim., 7 mars 1924. D. H. 1924, 283. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1924, n° 9 (impôt sur le chiffre d'affaires).

DEUXIÈME PARTIE



Les applications pratiques de la transaction en matière de contributions indirectes



INTRODUCTION

La nature juridique de la transaction une fois précisée, il est nécessaire d'étudier comment cet acte naît, de quels éléments d'appréciation l'administration se sert pour en établir les modalités, à quelles règles est soumise son exécution et, enfin, comment il acquiert son caractère définitif.

Les modalités d'application dont nous venons de parler sont générales. Cependant, dans certaines matières spéciales de contributions indirectes, la loi a limité ou soumis à des conditions particulières l'exercice du droit de transaction. Il importe de connaître les raisons spéciales à chacune de ces matières.

Nous nous occuperons d'abord du fonctionnement administratif de la transaction qui est identique dans tous les cas. Ensuite, nous examinerons les applications pratiques qui présentent des particularités. Cette dernière matière sera, tant pour la facilité de l'étude qu'en raison de la différence des juridictions compétentes, divisée en impôts indirects proprement dits et impôt sur le chiffre d'affaires.

CHAPITRE PREMIER

Le mécanisme administratif de la transaction dans les contributions indirectes

SECTION I

Phase préparatoire.

L'action fiscale, dont l'exercice est dévolu à l'administration des contributions indirectes, a pour effet de donner compétence aux agents de cette administration, pour constater les infractions aux lois qu'ils sont chargés d'appliquer. Cette constatation, premier terme préparatoire et indispensable (1) à la conclusion d'une transaction, se fait sous la forme d'un procès-verbal, ou d'une soumission contentieuse (en matière de boissons), ou d'une reconnaissance d'infraction. Ces trois actes ont, vis-à-vis du droit de transaction, le même effet : ils lient le contentieux fiscal répressif (2).

(1) Sauf dans le cas particulier de remise gracieuse de l'indemnité de retard en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

(2) Voir *supra*, première partie, chapitre II, section II.

L'acte contentieux, régulièrement établi par les agents qui ont constaté l'infraction, est transmis au directeur du département. Ce dernier communique l'acte officiel au service local de la circonscription du domicile du contrevenant pour les fins d'enquête. Le délinquant est interrogé sur les circonstances particulières de la contravention, sur les excuses ou justifications qu'il peut alléguer. Il doit également faire connaître tous les éléments, même psychologiques, qui paraissent utiles à l'appréciation du degré de gravité de l'infraction, et éclairer l'administration sur sa situation matérielle. En un mot, il est tenu compte de sa personnalité. Le service s'enquiert de son âge, de sa profession, si possible de sa situation de fortune, de ses charges de famille (marié, enfants, leur nombre et leur âge, personnes à sa charge). Muni de ces renseignements, l'agent chargé de l'enquête en consigne les résultats dans un rapport sommaire spécialement prévu à cet effet. Aux divers éléments recueillis de la bouche même du contrevenant, il ajoute une note relative aux antécédents contentieux de contributions indirectes connus de lui. Enfin, il fait connaître au directeur le résultat de son opinion personnelle sur la mentalité fiscale et le degré de bonne ou mauvaise foi du contribuable en faute.

Dans tous les cas, l'établissement du projet de transaction dans ses modalités particulières à chaque cas envisagé, est essentiellement de la compétence du sous-directeur. Dans les divisions administratives dépendant uniquement d'une direction, c'est au directeur du département que sont dévolues ces attributions.

Ces règles de compétence sont énergiquement sanctionnées par des circulaires administratives (3). La révocation est encourue par les employés qui, sans en avoir le droit, transigent ou reçoivent quelque somme à titre d'amende ou confiscation. Il est de même interdit à un fonctionnaire de faire un procès-verbal, ou de supprimer tout acte contentieux dans le but de transiger sans être investi du grade qui en confère le droit. La circulaire n° 46 du 26 thermidor an XIII s'exprime ainsi : « Les sentiments honorables qui
« animent le personnel ne peuvent pas faire craindre
« que personne transige à son profit personnel ; mais
« les règlements ont voulu prévenir cet abus, qui
« serait une véritable concussion et exposerait à une
« procédure criminelle. »

Le directeur possède pour l'élaboration du projet de transaction deux éléments : l'acte contentieux qui constate l'infraction, le rapport sommaire qui précise les circonstances de la contravention et la personnalité de celui qui l'a commise. En présence de ces éléments et du texte législatif qui prévoit les pénalités encourues, le directeur apprécie le degré de culpabilité et l'étendue du préjudice causé au Trésor. Il fait connaître au contrevenant les conditions de la transaction proposée, après avoir fait compléter l'instruction de l'affaire par des explications supplémentaires, s'il le juge utile. Cette procédure impose un rapprochement avec ce qui se passe devant les tribunaux. Ici, la cons-

(3) Circulaire n° 214 du 18 septembre 1812. Arrêté du ministre des Finances du 9 novembre 1820 et circ. n° 34 du 10 janvier 1821.

tatation de l'infraction est faite par le juge lui-même, tandis qu'en matière de transaction, elle est faite par un fonctionnaire différent de celui qui en tire les conséquences. Cependant, la caractéristique essentielle de l'acte juridictionnel : le lien logique entre la constatation et la conclusion (jugement de condamnation ou transaction), n'en existe pas moins dans les deux cas. Cela ne peut nous surprendre, puisque nous avons vu que la transaction participe, dans sa nature juridique, du contrat et du jugement de condamnation.

Les sanctions pécuniaires qui sont proposées au contrevenant sont toujours plus douces que le maximum prévu par la loi, et descendent souvent au-dessous du minimum légal. Cette pratique est d'ailleurs conforme aux usages des tribunaux qui, sauf dans les cas graves, prononcent habituellement, en matière fiscale, le minimum de la peine encourue. Mais à première vue, le droit pour l'administration de descendre au-dessous de ce minimum semble une atteinte au principe de la légalité des peines. Cependant, la nature mixte des amendes fiscales permet d'expliquer cette liberté d'action : à titre de réparation du préjudice, on ne peut voir aucun inconvénient au fait que l'administration y renonce en partie; à titre de pénalité proprement dite, on peut assimiler l'adoucissement consenti dans la transaction à celui que produisent les circonstances atténuantes. Ces justifications montrent une fois de plus la cohésion du contentieux fiscal répressif, dont le caractère mixte se retrouve dans chacun de ses éléments.

SECTION II

Conclusion et exécution de la transaction.

L'accord de principe ainsi réalisé entre l'administration et le prévenu sur le montant total de la transaction, ne constitue qu'un projet de transaction. Avant de soumettre ce projet à l'approbation de l'autorité supérieure, il faut d'ailleurs qu'il ait été revêtu de la signature des deux parties, et cette formalité n'interviendra que lorsque la totalité de la somme réclamée aura été effectivement perçue.

Les fonds doivent être versés à la recette principale des contributions indirectes du département. Cette perception a lieu à titre de consignation, mais provisoirement, jusqu'à l'approbation définitive. Dans certains cas, l'importance de la somme ou l'impuissance momentanée d'en acquitter le montant, font que la transaction n'est pas soldée en une seule fois. Un délai peut être alors accordé, à condition que la solvabilité du contrevenant soit suffisamment assurée, soit par lui-même, soit par une caution. Enfin, pour éviter des déplacements onéreux, il a été admis, dans le cas de paiement différé, qu'il serait possible d'opérer le versement dans un délai déterminé, à la caisse du receveur particulier entreposeur de l'arrondissement, ou même à celle d'un receveur subordonné. Dans ces deux cas, le comptable doit être désigné dans l'avis de transaction envoyé au contrevenant. La perception, à titre de consignation, ne peut être effectuée par ces rece-

veurs qu'en vertu de la transaction, pour le compte du receveur principal, et figure dans la comptabilité à la ligne intitulée : recouvrements sur transactions.

Le caractère provisoire du paiement ainsi effectué a été consacré par la jurisprudence : « Qu'en pareil
« état, Dubon ne saurait prétendre, en aucune ma-
« nière, à l'existence d'une transaction qui n'eût eu,
« d'ailleurs, et de toute façon, un caractère définitif
« qu'après approbation de l'autorité supérieure, le
« paiement, même effectué, n'ayant lui-même, jus-
« que-là, qu'un caractère purement provisionnel. »
(Arrêt de la Cour d'appel d'Amiens, du 8 février 1923 ;
Dubon). Cette jurisprudence est constante, et c'est
ainsi qu'un arrêt de la Cour d'appel d'Orléans (25 oc-
tobre 1926, *Bourgoin*) dispose expressément que le
reçu d'un « acompte à valoir sur transaction » ne
justifie aucunement de l'existence de la transaction,
mais bien d'un « acompte à valoir sur la transaction
en projet ».

Le paiement entièrement exécuté, le contrevenant est invité à signer les feuilles n° 124 (4) qui constatent l'accord intervenu. Le directeur signe l'acte le dernier. Il ne reste plus maintenant qu'à faire approuver la transaction par l'autorité compétente. Nous avons déjà vu qu'elle est soumise, suivant son importance, à l'approbation du directeur du département, ou du directeur général, ou du ministre des Finances. Par exception, les sous-directeurs sont compétents pour transiger sur les procès-verbaux en matière de bicyclettes et

(4) Voir annexe n° II.

appareils analogues (5), de distributeurs automatiques, de billards, de briquets détenus par de simples particuliers, à condition que la détention ne s'applique pas à plus de deux briquets (6).

Les différents chiffres fixés (7) pour chacune de ces compétences se réfèrent, soit au montant des droits fraudés ou compromis, soit, à leur défaut, au montant des pénalités encourues ou prononcées. Il y a lieu de prendre pour base du calcul des condamnations encourues le minimum de l'amende. Mais cette mesure d'ordre intérieur ne peut être invoquée par les contrevenants, et dans les cas où cette sévérité se justifie, on exige plus que le minimum de l'amende. C'est alors le maximum des condamnations encourues qui détermine la compétence. Enfin, si la transaction n'intervient qu'après jugement, la compétence est déterminée par le chiffre des condamnations prononcées.

Les transactions soumises à l'approbation du directeur lui sont transmises par le sous-directeur à l'aide des feuilles 122 C. Quant aux autres, qu'elles soient soumises au conseil d'administration ou au ministre, elles font l'objet d'un état collectif n° 122 D. L'Administration notifie au directeur, au moyen d'un relevé collectif, l'approbation des transactions et renvoie en même temps les dossiers.

En ce qui concerne la comptabilité, les receveurs principaux sont chargés du recouvrement des droits,

(5) Décret du 6 mai 1910, circulaire n° 845 du 24 mai 1910.

(6) Note 876 du 25 janvier 1926.

(7) Voir *supra*, première partie, chapitre III, section II, § 1.

amendes et pénalités, qu'ils résultent d'un jugement de condamnation ou d'une transaction. Les droits figurent dans une rubrique « contentieux ». Les amendes et pénalités figurent à la même rubrique, quel que soit le titre initial de perception, jugement ou transaction. Enfin, la répartition définitive a lieu ultérieurement à l'état 100 A. Il peut arriver que la transaction, telle qu'elle est proposée à l'approbation de l'autorité supérieure (8), ne soit pas adoptée. De nouvelles conditions sont alors faites au contrevenant qui est invité à acquitter le supplément demandé ou, au contraire, est remboursé des sommes indûment perçues. Le nouveau projet est envoyé aux fins d'approbation définitive. Cette façon de procéder est tout à fait normale, puisque les sommes versées par le contrevenant n'ont que le caractère d'une consignation jusqu'à la solution définitive de l'affaire (art. 5 de la transaction).

L'approbation de la transaction par l'autorité compétente lui confère un caractère définitif et c'est à partir de ce moment que l'on peut dire qu'elle a l'autorité de la chose jugée. Elle est alors inscrite sur une fiche qui, devant en quelque sorte constituer le casier fiscal du prévenu, présente l'analyse succincte de tous les procès-verbaux rapportés contre celui-ci, ainsi que la

(8) Il existe, en effet, un comité des remises et transactions dont la composition et le fonctionnement ont été fixés par l'arrêté ministériel du 8 octobre 1928 (J. O. 10 oct. 1928). Il est composé des plus hauts fonctionnaires des administrations financières dont la compétence et l'impartialité montrent le soin apporté à l'approbation des transactions.

solution donnée à ces affaires. Les renseignements que fournissent ces fiches n° 129 sont mis à profit lors de la fixation des conditions de transaction ou de la préparation des conclusions à produire en justice (9).

Nous avons déjà vu que le droit de transaction peut s'exercer avant ou après jugement. Si ce droit est limité dans certains cas avant jugement, il peut toujours s'exercer après, mais alors, la transaction ne peut porter que sur les pénalités pécuniaires prononcées. Ce sont elles qu'il faut considérer pour la détermination de l'autorité compétente chargée d'approuver l'arrangement intervenu (10).

La faculté que possède l'Administration de renoncer à une partie de ses droits, reconnus par un acte juridictionnel, tel le jugement de condamnation, apparaît exorbitant du droit commun. En effet, l'exécution des jugements est d'ordre public, on ne saurait donc y renoncer. Il s'agit de savoir si nous sommes ici en présence d'une coutume sans fondement juridique, ou au contraire d'une conséquence logique de l'action fiscale. A notre avis, la nature complexe de cette action explique pourquoi l'administration peut renoncer à l'exécution intégrale d'un jugement définitif, passé en force de chose jugée. Nous savons déjà qu'avant jugement, l'administration possède sur son action propre des droits plus étendus que ceux que possède le ministère public : elle peut transiger et même renoncer. Est-il donc étonnant que, même après la décision du

(9) Circulaire n° 253 du 24 décembre 1897.

(10) Voir *supra*, première partie, chapitre III, section II, § 1,

tribunal, l'administration, véritable titulaire de l'action quant aux peines pécuniaires, puisse, en raison de circonstances de fait qu'elle seule est capable d'apprécier, accorder un adoucissement? En un mot, le droit de transaction après jugement résulte du fait que l'action fiscale, dans ses conséquences pécuniaires, appartient d'abord à l'administration. Cette conséquence est loin d'être dangereuse pour le contrevenant, puisque le pouvoir de l'administration ne peut aggraver les sanctions prononcées. Il faut néanmoins reconnaître que cette dérogation au droit commun constitue un élément, et non le moins important, de l'originalité de l'action fiscale.



CHAPITRE II

Les applications pratiques de la transaction dans les contributions indirectes proprement dites

Le droit de transaction reconnu à l'administration des contributions indirectes s'applique, en principe, à tous les procès-verbaux constatant des contraventions en cette matière. Nous avons déjà vu comment fonctionne ce mode spécial de répression. Cependant, la diversité et le nombre considérable des matières soumises au contrôle de cette administration explique que certaines règles spéciales soient suivies dans des cas particuliers. La loi a non seulement confié à cette administration l'application d'un grand nombre d'impôts, mais aussi, elle lui a demandé son concours pour contrôler l'exécution de lois nullement fiscales, et en réprimer les infractions. C'est ainsi que les lois sur la répression des fraudes commerciales, sur la défense des appellations d'origine, sur la réglementation de la viticulture entrent dans le cadre plus général des lois de contributions indirectes.

La généralité de la transaction une fois posée, il s'agit maintenant de voir quelles modalités particulières elle revêt dans certaines de ses applications concrètes. Nous nous occuperons tout d'abord des particularités rencontrées en matière de contributions indirectes proprement dites. Nous verrons dans le chapitre suivant celles qui se rapportent à l'impôt sur le chiffre d'affaires, dont la nature et le contentieux sont soumis à des règles originales.

Contributions indirectes proprement dites

La principale difficulté que l'on rencontre dans une classification des cas spéciaux de transaction, provient encore plus de la différence de nature qui sépare les diverses infractions prévues dans une même matière, que de la diversité même de ces matières. Aussi, le meilleur procédé, nous semble-t-il, consiste à prendre pour critérium l'étendue de l'action exercée par l'administration, étendue qui, nous l'avons vu (1), dépend de la nature de la peine. Enfin, certains cas spéciaux se rattachant à des buts très divers formeront l'objet d'une deuxième division.

(1) Voir *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section II, § 2, A.

SECTION I

Règles spéciales en raison de la nature de la peine.

§ 1. — *Contraventions fiscales uniquement sanctionnées de peines pécuniaires.*

Dans cette catégorie, se rangent une multitude de contraventions auxquelles le droit de transaction s'applique sans restriction, avant comme après jugement. Il est à rappeler qu'en matière de bicyclettes et appareils analogues, ainsi que de distributeurs automatiques, de billards, de briquets (détention de deux briquets au plus par des particuliers), les transactions sont approuvées définitivement par les sous-directeurs.

Par mesure de simplification, l'administration a admis qu'en matière de vélocipèdes (2), le contrevenant peut verser immédiatement, à titre de cautionnement libératoire, une somme totale de 50 francs pour les bicyclettes ordinaires, et 175 francs pour les machines à moteur auxiliaire. Ces sommes sont versées sur place, directement à l'agent des contributions indirectes, qui en donne quittance, ou, s'il s'agit d'un verbalisant étranger à l'administration, à la recette ruraliste la plus proche.

Ces formalités simplifiées ont été rendues applicables en matière de distributeurs automatiques quand le contrevenant consent à verser 100 francs, toujours

(2) Circulaire 190 du 9 novembre 1925 et circ. 219 du 15 mars 1926.

à titre de consignation sur la transaction à intervenir (3).

Le but de ces simplifications est d'éviter des démarches inutiles dans une affaire simple. La répression est ainsi assurée sur-le-champ, sans perte de temps, ni pour le contrevenant, ni pour l'administration. Comme pour toute autre transaction, l'affaire est définitivement terminée seulement après approbation du sous-directeur ou du directeur. Dans des cas exceptionnels, l'autorité compétente peut réclamer une somme supérieure à celle déjà versée ou, au contraire, faire rembourser le trop perçu de l'amende.

§ 2. — *Délits fiscaux punis d'emprisonnement.*

Les infractions constatées par les procès-verbaux de contributions indirectes peuvent entraîner la peine d'emprisonnement dans certains cas. Pour les distinguer, il faut examiner la nature du texte qui a spécialement prévu cette peine corporelle.

A. — *Délits purement fiscaux.*

L'emprisonnement ne pouvant être prononcé qu'à la requête du parquet, l'administration ne peut transiger avant jugement, que si elle renonce à poursuivre l'affaire devant les tribunaux correctionnels, la transaction éteignant l'action publique.

Si le procès-verbal est déféré au parquet, et si le ministère public exerce l'action publique pour requé-

(3) Lettre autographiée n° 937 du 14 août 1926.

rir une condamnation à l'emprisonnement, l'administration conserve son action pour obtenir la prononciation des peines pécuniaires. Elle ne peut, dans ce cas, transiger qu'après jugement, et seulement sur les amendes prononcées. Si le ministère public renonce à poursuivre, l'action de l'administration est limitée aux amendes, qu'elles soient prononcées par le tribunal, ou incluses dans une transaction.

Ces dispositions de principe s'appliquent aux infractions punies à la fois d'amendes et d'emprisonnement par la loi fiscale. C'est ainsi qu'en matière d'atteinte aux monopoles que l'Etat a institué dans un but fiscal (tabacs, allumettes, briquets, cartes à jouer), suivant la gravité des infractions, les textes ont prévu, soit des amendes, soit des peines pécuniaires, auxquelles s'ajoute la peine d'emprisonnement. Parmi ces dernières, on peut citer les infractions suivantes en matière de :

a) *Tabacs*. — Fabrication, vente, transport et colportage de tabacs en fraude (art. 222 de la loi du 28 avril 1816 et article 39 de la loi du 31 mars 1903) (4). Addition ou mélange au tabac de matières hétérogènes (loi du 28 avril 1816, art. 227, et loi du 25 mars 1817, art. 125).

b) *Allumettes et phosphore*. — Fabrication frauduleuse, vente à domicile et colportage d'allumettes et

(4) En matière de tabac, quand il y a des co-auteurs ou qu'il s'agit d'une entreprise de contrebande, l'initiative des poursuites appartient au ministère public seul, mieux placé pour atteindre les coupables.

de phosphore, détention de pâtes phosphorées (art. 20 et 21 de la loi du 16 avril 1895).

Détention d'instruments, ustensiles, machines ou mécaniques affectés à la fabrication des allumettes chimiques, en même temps que d'allumettes de fraude ou d'objets propres à la fabrication ou à la mise en boîtes des allumettes (art. 28 de la loi du 30 janvier 1907).

Débitage des bois d'allumettes, fabrication des allumettes soufrées, filage des mèches en cire ou stéarine, fabrication des boîtes vides et cartonnages destinés à contenir des allumettes, sans déclaration préalable (art. 20 de la loi du 16 avril 1884, art. 28 de la loi du 30 janvier 1907, art. 42 de la loi du 8 avril 1910).

Débitage sans autorisation et mise en circulation sans acquit-à-caution ou avec acquit inapplicable, de bois destinés à confectionner des tiges ou fils de bois propres immédiatement, ou après sectionnement, à la fabrication des allumettes (art. 20 de la loi du 16 avril 1895, art. 19 de la loi du 30 juillet 1913).

c) *Briquets*. — Fabrication hors des établissements autorisés; détention, par les fabricants autorisés d'appareils amorcés non revêtus d'estampille ou du poinçon spécial; vente ou mise en vente hors des bureaux de tabac d'appareils n'ayant pas plus de 10 centimètres sur l'une quelconque de leurs dimensions; détention par des commerçants d'appareils amorcés ou non amorcés non revêtus de l'estampille ou du poinçon spécial; importation frauduleuse (art. 4 de la loi du 28 décembre 1910).

d) *Cartes à jouer*. — Fabrication, vente et colportage; importation ou réimportation (art. 166 de la loi du 28 avril 1816 et art. 103 du décret de codification du 28 décembre 1926).

Ces pénalités sont applicables aux débitants de boissons et, en général, à tous tenanciers d'établissements où le public est admis, qui permettent que l'on se serve chez eux, de cartes prohibées, lors même qu'elles auraient été apportées par les joueurs (art. 167 de la loi du 26 avril 1816).

e) *Alcools*. — L'article 154 du décret de codification du 21 décembre 1926 sur les boissons dispose que « le droit de transaction ne pourra s'exercer qu'après le jugement rendu, et seulement sur le montant des condamnations pécuniaires prononcées, » dans les cas suivants :

α) Mélange d'alcool méthylique à l'alcool éthylique dans les boissons (art. 150 du décret de codification précité);

β) Fabrication, distillation ou revivification des eaux-de-vie ou esprits à l'intérieur de Paris ou de toute autre ville soumise au même régime prohibitif (art. 151 du même décret);

γ) Fraude sur les spiritueux au moyen d'engins disposés pour les dissimuler, et en cas de transport, en vue de la vente, d'alcool de cru ou d'alcool fabriqué clandestinement; fraude par escalade, par souterrain et à main armée (art. 152 du même décret);

δ) Fraude commise dans les distilleries à l'aide de souterrains ou de tout autre moyen d'adduction ou de

transport dissimulé de l'alcool (art. 153 du même décret).

Ces quatre cas, spécialement prévus, constituent des fraudes caractérisées, particulièrement graves, à la fois par l'importance des droits fraudés et par les moyens employés. C'est pour ces raisons que le législateur n'a pas autorisé l'administration à arrêter les poursuites du parquet par une transaction.

*B. — Infractions fiscales également punies
d'emprisonnement par le droit commun.*

Le procès-verbal qui constate une telle infraction est transmis au parquet, qui, en raison de la peine corporelle édictée par la loi ordinaire, a seul l'initiative des poursuites.

Si le ministère public poursuit, la transaction ne peut intervenir qu'après jugement, quand l'administration aura obtenu la condamnation aux peines pécuniaires, à titre de partie jointe au procès. Naturellement, seules les amendes prononcées peuvent être modérées.

Si, au contraire, le procureur de la République renonce à poursuivre, ou si l'instruction aboutit à une ordonnance de non-lieu, l'administration redevenue maîtresse de l'action, pour les peines pécuniaires, peut, à son choix, les faire prononcer par jugement ou accorder une transaction au prévenu.

La législation fiscale abonde en exemples de semblables contraventions. En effet, l'administration des contributions indirectes est amenée à être en contact

avec un très grand nombre de contribuables. Aussi des lois de police et autres ont mis à profit cette situation pour confier la constatation des infractions à l'administration des contributions indirectes.

a) *Affaires de mouillage de vins.* — Il faut entendre par là, les contraventions pour lesquelles il y a mouillage ou présomption de mouillage de vins. Ces infractions constituent à la fois des contraventions fiscales et des délits de droit commun prévus par les lois sur la répression des fraudes commerciales. Tout d'abord, l'administration avait prescrit de porter ces affaires en justice, si la présomption de mouillage n'était pas détruite par l'intéressé, et l'exécution du jugement était la règle.

Le ministre des Finances a autorisé, par décision en date du 26 juin 1927, l'administration à transiger sous certaines réserves : les affaires de mouillage proprement dites continueront à être déférées au parquet, et la transaction pourra être consentie après jugement. Pour les affaires de présomption de mouillage résultant d'infractions purement fiscales, l'administration peut transiger avant ou après jugement (notamment quand l'excédent, résultant de la balance des entrées et sorties du compte, peut s'expliquer autrement que par le mouillage).

Pour toutes ces affaires, quelle qu'en soit la gravité, les directeurs départementaux doivent consulter l'administration centrale. Suivant le principe général déjà exprimé, le bénéfice de la transaction ne s'explique qu'à l'égard des contrevenants de bonne foi « ou qui,

« ayant été l'objet de condamnations élevées, peut être considérés, à un certain moment, comme ayant acquitté une peine suffisamment exemplaire » (5).

La même instruction précise que ces règles peuvent être appliquées à toutes les affaires de falsification de vins, par exemple à celles relatives à des fraudes en matière de sucrage, d'alcoolisation, de surplâtrage, etc... Elles peuvent l'être également à toutes les autres contraventions fiscales concomitantes ou connexes à des délits de droit commun (appellation d'origine, alcool naturel, etc...) à moins qu'un texte de loi ne s'y oppose formellement.

b) *Garantie*. — Aux termes du décret du 28 floréal an XIII, l'administration n'avait pas qualité pour transiger sur les délits et contraventions prévus par la loi sur la garantie des matières d'or, d'argent et de platine. L'article 11 de la loi du 22 avril 1905 a étendu le droit de transaction aux infractions qui constituent exclusivement une violation des règlements sur la garantie. Quant aux faits qualifiés crimes (art. 140 et suivants du code pénal : fabrication et usage de faux poinçons, usage abusif de vrais poinçons) l'initiative des poursuites appartient au ministère public, ou à l'administration si ce dernier n'agit pas. Dans ce cas, les peines prononcées par la cour d'assises ne peuvent faire d'objet d'aucune transaction.

(5) Lettre autographiée n° 1002 du 11 juillet 1927. A noter le caractère exemplaire de la peine, souligné ici par l'administration elle-même.

c) *Poudres*. — Les contraventions en matière de poudres à feu constituent presque toujours une contravention fiscale et un délit de droit commun. La peine d'emprisonnement, quand elle est prévue, est édictée par des lois de police (24 mai 1834, art. 2; 25 juin 1841, art. 25). Le décret du 25 mars 1852, art. 3, modifié par l'article 11 de la loi du 21 juin 1865 a autorisé le conseil de préfecture à statuer sur les transactions en cette matière, quand la valeur des amendes, décimes et confiscation ne s'élève pas à plus de 20.000 francs. Dans les autres cas, l'approbation vient du ministre des Finances par l'intermédiaire de l'administration centrale des contributions indirectes.

Dans tous les cas, la transaction est proposée par le directeur des contributions indirectes, en accord avec le préfet et le procureur de la République (6).

d) *Huiles*. — La loi du 31 décembre 1873 a rétabli un droit d'entrée sur les huiles de toutes sortes, à l'exception des huiles minérales introduites ou fabriquées dans les communes d'au moins 4.000 habitants de population agglomérée. Ce droit d'entrée n'existe actuellement dans ces villes, que si ce produit est frappé d'une taxe d'octroi. La peine d'emprisonnement vient s'ajouter aux amendes fiscales, lorsque la fraude a lieu à l'aide d'engins disposés, par escalade, par souterrains, ou à main armée.

(6) Circul. n° 41 du 29 mai 1852 et circ. n° 133 du 21 juillet 1924.

§ 3. — *Délits fiscaux punis de peines privatives de certains droits.*

La législation fiscale des contributions indirectes a prévu, notamment en matière de débits de boissons, de brasseries, de vinaigrieres, la fermeture provisoire ou définitive de ces établissements à titre de peine. Cette sanction a été étendue, dans des cas spéciaux, aux sucreries et raffineries, usines de dénaturation d'alcool, établissements de spectacles, cercles de jeux. Dans tous les cas précités, le droit de transaction de l'administration ne s'applique pas, puisqu'il ne s'agit pas de pénalités directement pécuniaires.

Un cas spécial est cependant à signaler, c'est celui qui concerne la suspension du privilège d'un bouilleur de cru, convaincu d'avoir enlevé ou laissé enlever de chez lui, des spiritueux sans expédition (7). La perte du privilège pour la durée de la campagne en cours et la campagne suivante, ne peut résulter que d'un jugement définitif ou d'une clause spéciale insérée dans la transaction. Cependant, l'administration a admis que cette sanction pouvait faire l'objet d'une remise totale ou partielle par transaction. Cette solution, toute contingente, puisque la peine modérée n'est pas de nature pécuniaire (tout au moins directement), ne peut s'expliquer que par des motifs d'opportunité politique.

(7) Loi du 29 décembre 1900, art. 10, § 4.

SECTION II

Règles spéciales en raison de la nature de la loi.

Les agents de l'administration des contributions indirectes, par suite de leurs fonctions multiples, sont amenés à constater des contraventions à des lois spéciales pour lesquelles ils ont reçu compétence. Il s'agit tantôt de lois de police ou d'hygiène, tantôt de lois économiques, tantôt de règlements administratifs qui ont institué des taxes particulières au profit de collectivités publiques telles que départements, communes ou services publics.

§ 1. — *Lois de police.*

a) *Jeux de hasard dans les cercles.* — Le droit de transaction de l'administration est complètement suspendu en cette matière : il ne peut s'exercer ni avant ni après jugement (8), bien que les contraventions soient constatées par des procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire ou les agents des contributions indirectes. Il ne faut pas perdre de vue, en effet, que les infractions aux règlements sur les maisons de jeux tombent sous le coup de l'article 410 du code pénal, c'est-à-dire qu'elles constituent des infractions de droit commun.

b) *Dynamite.* — La fabrication de la dynamite et autres explosifs à base de nitro-glycérine est contrôlée

(8) Circ. n° 98 du 24 novembre 1923.

par l'administration des contributions indirectes, qui perçoit en même temps un impôt. La loi du 8 mars 1875 en a réglementé la fabrication, mais c'est une loi de police et de sûreté dont les infractions ne peuvent faire l'objet de transaction (9).

c) *Voitures publiques.* — Les fraudes sur les voitures publiques en service régulier, s'il s'agit d'excédent de voyageurs ou de fausses déclarations du prix des places, sont punies d'emprisonnement (10). Mais cette peine résulte d'une loi de police pour laquelle l'administration des contributions indirectes constate les infractions, mais n'a pas l'initiative des poursuites.

§ 2. — *Lois économiques.*

a) *Répression des fraudes.* — Les infractions à cette législation peuvent être constatées par les agents de l'administration des contributions indirectes. Une transaction ne peut intervenir que lorsqu'il s'agit soit d'une contravention mixte (commerciale et fiscale), soit d'une infraction fiscale connexe à une infraction de droit commun. Mais, en général, l'administration attend que les débats aient eu lieu sur l'infraction pénale afin d'obtenir des renseignements utiles à propos du délit fiscal (11).

b) *Appellations d'origine.* — La loi du 6 mai 1919 a transformé le contentieux des infractions à la législation sur les appellations d'origine : antérieurement,

(9) C. de Cass., 12 janvier 1893, D. P. 1893, 1, 457.

(10) Loi du 30 mai 1851, art. 5 et 6, décret du 10 août 1852, art. 30.

(11) Circ. n° 437 du 17 mars 1930.

elles devaient être constatées et poursuivies comme en matière de contributions indirectes; depuis, l'initiative des poursuites appartient toujours au ministère public. Les procès-verbaux dressés par les agents des contributions indirectes en cette matière seront donc transmis au parquet sans qu'une transaction soit possible.

c) *Viticulture*. — La loi du 4 juillet 1931 sur la réglementation de la viticulture est une loi de contributions indirectes, bien qu'elle présente surtout un caractère économique. Il en résulte que les infractions à cette loi, ainsi qu'aux décrets qui l'ont suivie, sont constatées par des procès-verbaux et les pénalités peuvent faire l'objet de transactions avant comme après jugement (12). Cependant, dans tous les cas de récidive, le tribunal correctionnel doit être saisi.

d) *Saccharine*. — La fabrication, la circulation et la vente de la saccharine sont étroitement surveillées. On a voulu par ces mesures, tout à la fois protéger la santé publique et surtout l'industrie du sucre. Enfin, un impôt a amené un renforcement des mesures de contrôle. Les procès-verbaux sont transmis au parquet, car la même infraction entraîne une amende ordinaire et des amendes fiscales. Les deux actions doivent être jointes pour obtenir la double condamnation (notamment l'amende complémentaire de 1.000 francs par kilogr., qui présente un caractère fiscal). Après jugement, rien ne s'oppose à ce que l'administration transige sur les sanctions fiscales prononcées.

(12) Circ. 496 du 26 octobre 1931.

§ 3. — *Règlements administratifs : taxes locales.*

a) *Spectacles.* — L'impôt d'Etat institué en matière de spectacles est le plus souvent accompagné d'une perception au profit des bureaux de bienfaisance et, à Paris, au profit de l'assistance publique (droit des pauvres). Parfois aussi une taxe municipale est surajoutée. Les infractions en cette matière sont constatées par un procès-verbal unique pour les contraventions communes au droit des pauvres et à la taxe d'Etat. Les infractions concernant les taxes municipales, s'il y a lieu, font l'objet d'un procès-verbal distinct, établi à la requête du maire chargé de la suite de l'affaire.

Le droit de transaction pourra, en tout état de cause, s'appliquer aux procès-verbaux concernant à la fois le droit des pauvres et la taxe d'Etat (13).

b) *Billards et automobiles.* — « Parmi les taxes que
« les communes et les départements peuvent établir,
« par application des articles 1^{er} et 4 de la loi du
« 13 août 1926 et du décret du 11 décembre de la
« même année, la taxe municipale sur les billards et
« la taxe municipale sur les véhicules automobiles
« sont, en l'état actuel de la législation, les deux seuls
« qui puissent, à raison d'infraction, donner lieu à
« des poursuites correctionnelles (14). » L'adminis-
tration des contributions indirectes, chargée du contr-
ôle et de l'application de ces diverses taxes, possède
le droit de transiger sur les procès-verbaux constatant

(13) Circ. n° 1161 du 9 août 1920.

(14) Note de service n° 421 du 12 novembre 1927.

des infractions communes à l'impôt d'Etat et aux taxes locales.

c) *Octrois*. — Les droits d'octroi, perçus au profit des finances municipales, sont sanctionnés par des amendes fiscales qui ont le même caractère que celles de contributions indirectes. Dans les cas où des procès-verbaux sont dressés pour des infractions communes à des règlements d'octroi et à des lois de contributions indirectes, cette dernière administration a, seule, le droit de transiger pour les deux contraventions. Pour les affaires importantes, le maire est consulté (15).

Pour les contraventions d'octroi seules, le maire, sauf approbation du préfet, ou l'adjudicataire dûment autorisé par le maire, possède le droit de transiger.

L'aperçu que nous venons de donner des particularités que rencontre l'application du droit de transaction dans les contributions indirectes, montre amplement la nécessité de simplifications. Plus la fiscalité augmente, et plus les règles du contentieux répressif se compliquent de cas particuliers. La tâche des administrations financières en est d'autant surchargée et une systématisation des principes de la répression fiscale faciliterait leur fonctionnement, pour le plus grand bien des finances publiques.

(15) Circ. n° 18 du 16 janvier 1817.

CHAPITRE III

Les applications pratiques de la transaction en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires

La généralité du texte de l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII a eu pour effet d'introduire la transaction dans le contentieux répressif de l'impôt sur le chiffre d'affaires, confié à l'administration des contributions indirectes. Cette solution a d'ailleurs été confirmée par une réponse ministérielle (1). La constatation des infractions peut être, suivant les cas, établie par tous les modes de preuve du droit commun ou au moyen de procès-verbaux. Ce dernier moyen est employé lorsque l'infraction résulte directement de ce que l'agent de l'administration a vu ou entendu dans l'exercice de ses fonctions : c'est à lui que l'administration aura recours le plus souvent. Cependant, la reconnaissance d'infraction, dont nous avons déjà

(1) Voir *supra*, première partie, chapitre II, section I, § 2, lettre autographiée n° 475 du 28 février 1921.

parlé (2) est venue, dans la pratique, remplacer le procès-verbal quand le redevable veut bien admettre la contravention par écrit et de façon explicite. Cette reconnaissance, qui tient lieu de procès-verbal, sert de titre à l'administration pour le recouvrement des droits fraudés; en même temps, elle est l'acte contentieux, base de la transaction. Bien entendu, elle est accompagnée d'un rapport sommaire approprié (3).

La loi du 30 mars 1923 a créé une nouvelle amende qui présente un caractère mixte d'intérêt de l'impôt dû à l'Etat, et aussi de pénalité. C'est l'indemnité de retard qui possède la particularité d'être exigible *ipso facto*, sans acte contentieux préalable. Elle se rapproche en cela des amendes d'enregistrement et de timbre. Il en résulte que la remise ou la modération de cette pénalité, obtenue sous la forme d'une transaction, n'aura par un caractère contentieux, mais gracieux.

SECTION I

Transactions contentieuses.

La loi du 25 juin 1920, qui a institué l'impôt sur le chiffre d'affaires, avait prévu un système de répression excessivement sévère. En effet, elle punissait d'une amende fiscale de 1.000 francs toute contravention si l'Etat n'avait été privé d'aucune fraction de l'impôt.

(2) Voir *supra*, première partie, chapitre II, section II, § 3.

(3) Voir *infra*, annexe II, rapport sommaire en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

Si l'infraction avait entraîné le défaut de paiement, dans le délai légal, de la totalité ou d'une partie de l'impôt, l'amende s'élevait pour chaque mois au montant de l'impôt non payé, avec minimum de 1.000 fr.

La loi du 30 mars 1923 a établi une distinction et a prévu une pénalité spéciale au cas de retard dans le paiement. Quant aux autres infractions, elle distingue deux cas : s'il s'agit d'une omission ou d'une insuffisance, soit dans la comptabilité, soit dans le relevé mensuel, l'amende est égale au quintuple de l'impôt éludé ou compromis, avec minimum de 50 francs, double décime et demi en sus. S'il s'agit de toute autre contravention, l'amende varie de 50 à 1.000 francs, double décime et demi en sus (4) pour chacune des infractions constatées à l'acte contentieux.

Enfin, tout refus de communication du livre spécial, de la comptabilité ou de toutes autres pièces justificatives aux agents de l'administration, constitue une infraction spéciale constatée par procès-verbal, et punie d'une amende de 500 à 5.000 francs, double décime et demi en sus. De plus, l'administration peut demander aux tribunaux de condamner le contribuable récalcitrant à représenter les livres et documents sous une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard.

Le droit de transaction, tel qu'il est dévolu à l'administration des contributions indirectes, s'applique sans particularité, dans tous les cas où les infractions que

(4) Paragraphes II, III et IV de l'art. 13 du décret de codification du 28 décembre 1926.

nous venons de citer sont constatées par procès-verbal ou reconnaissance d'infraction. Il faut toutefois en excepter l'astreinte prévue pour le refus de communication.

La rigueur de la répression des infractions en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires a été considérablement adoucie pour certains cas où cette sévérité paraissait injustifiée. En effet, par note autographiée n° 3.657 du 31 mai 1923, confirmée ensuite par la note de service 442 du 23 mars 1928, l'administration a autorisé le service à effectuer un simple rappel de droits sans rapporter de procès-verbal et sans faire souscrire de reconnaissance d'infraction, quand les omissions ou insuffisances sont imputables à l'ignorance d'un contribuable de bonne foi. Dans ce cas, il convient d'inviter le redevable à souscrire une déclaration complémentaire et à payer immédiatement les droits éludés, majorés de l'indemnité de retard. Cette façon de procéder suppose l'autorisation préalable du directeur. La remise totale ou partielle de l'indemnité de retard peut être accordée par l'autorité compétente dans les mêmes formes que s'il s'agissait d'un simple retard dans le paiement.

La loi du 25 juin 1920 (5) a prévu des pénalités spéciales à la récidive en matière d'infractions à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Une conséquence curieuse de ce texte a été d'attribuer compétence aux tribunaux correctionnels au lieu du conseil de préfecture, juge d'attribution pour cet impôt. En effet, au cas où le

(5) 4° et 5° alinéas de l'art. 68.

contrevenant, ayant encouru depuis moins de trois ans une des amendes fiscales édictées par les deuxième et troisième alinéas de l'article 68, « aura commis intentionnellement une nouvelle infraction, il pourra « être traduit devant le tribunal correctionnel, à la « requête de l'administration compétente, et puni « d'un emprisonnement de huit jours à trois mois ». C'est là une application du principe général qu'une peine corporelle ne peut être prononcée que par les tribunaux judiciaires. Il faut rappeler que la récidive a pour base, en cette matière, l'existence de l'infraction et non d'une condamnation antérieure. La jurisprudence exige en conséquence que la première infraction ait fait l'objet d'un avertissement au contrevenant, avertissement pouvant résulter, soit d'une condamnation définitive, soit d'une transaction, soit d'une reconnaissance d'infraction, soit même d'une contrainte administrative décernée pour le recouvrement des amendes encourues (6).

Enfin, il n'est pas nécessaire que la contravention nouvelle soit identique à la première. Il suffit, en effet, qu'elle ait été constatée par procès-verbal et que les deux infractions commises soient des contraventions aux articles 59 à 72 de la loi du 25 juin 1920. Ainsi, est à bon droit constitué en état de récidive, le redevable qui, après avoir été condamné pour refus de communication de documents, est l'objet d'un deuxième procès-verbal pour défaut de remise des relevés

(6) C. de Cass., Ch. crim., 7 mars 1924, D. H. 1924, 283. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1924, n° 9.

mensuels (7). Cette solution montre l'unité de la loi fiscale qui, pour établir la récidive, assimile entre elles les différentes infractions à ses prescriptions.

Les contraventions aux lois de l'impôt sur le chiffre d'affaires, étant uniquement fiscales, l'administration possède, même dans le cas de récidive, la disposition entière de l'action fiscale. Une transaction peut donc intervenir avant jugement et, dans ce cas, éteint l'action du parquet relativement aux peines corporelles. Si, au contraire, l'administration transmet le procès-verbal au ministère public, elle ne peut transiger qu'après jugement, et uniquement dans la mesure des amendes pécuniaires.

Le droit de transaction prend une importance d'autant plus grande en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, que les circonstances atténuantes ne sont applicables exclusivement qu'à la peine d'emprisonnement prévue en cas de récidive (8) pour les délits intentionnels déférés aux tribunaux correctionnels. De même, le sursis à l'application de la peine, applicable aux lois sur les contributions indirectes (art. 14 de la loi du 6 août 1905) ne peut être étendu aux amendes en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (9). Enfin l'amnistie telle qu'elle est accordée dans diverses lois, notamment celles du 3 janvier 1925

(7) C. de C., Ch. crim., 20 juillet 1929. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1929, n° 17.

C. de Cass. du 24 janvier 1931, *Bull. des Contributions Indirectes* 1931, n° 5, page 45, *Seguin*.

(8) Conseil d'Etat, 1^{er} août 1924; 9 juillet 1926.

(9) C. de C., Ch. crim. du 24 janvier 1931. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1931, n° 5, page 45, *Seguin*.

(art. 1^{er}, 14^o) et du 26 décembre 1931 (art. 2, 13^o)
« ne vise que les infractions commises en matière de
« contributions indirectes proprement dites, sanc-
« tionnées par des pénalités correctionnelles; et ne
« concerne pas les contraventions sanctionnées par
« des amendes fiscales aux dispositions législatives
« relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires, dont les
« instances sont, en vertu de l'article 70 de la loi du
« 25 juin 1920, instruites et jugées comme en matière
« de contributions directes » (Conseil l'Etat, arrêt du
18 novembre 1932, n° 8.088. *Bulletin des Contribu-
tions Indirectes*, 1933, n° 3, pages 37. *Diamandi*).

Ces solutions sont les conséquences du caractère dominant de réparation civile qui affecte les amendes fiscales encourues pour cet impôt particulier.

Il en résulte que la transaction, dans ce domaine, se rapproche plus du contrat de droit civil, que du jugement de condamnation. Aussi, le Conseil d'Etat s'est-il refusé à statuer sur la requête d'un contribuable quand une transaction est venue régler définitivement les droits et pénalités réclamés. Cette jurisprudence constante (10) comporte cependant une exception : arrêt du Conseil d'Etat du 5 février 1932 (*ministre des Finances contre demoiselle Jacquot*). Mais nous avons vu (11) qu'il s'agit là d'un jugement d'équité,

(10) Conseil d'Etat, 25 juillet 1929. *Gosset*, n° 2, 532. *Bulletin des Contributions Indirectes*, 1930, n° 4.

Conseil d'Etat, 15 avril 1932, *Clerfeuille*, n° 19, 512. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1932, n° 15.

Conseil d'Etat, 22 juillet 1932, *Mermoz*, n° 78, 045. *Bull. des Contributions Indirectes*, 1932, n° 24.

(11) Voir *supra*, première partie, chapitre III, section I, § 1.

conforme à la notion de moralité administrative. Il est d'ailleurs intéressant de rapprocher cette décision des considérants de l'arrêt *Clerfeuille* précité, et il semblerait que le Conseil d'Etat ait pensé à lier l'autorité de la chose jugée, attachée à la transaction, à la validité même du titre de perception de l'impôt :

« Considérant que d'autre part, en ce qui concerne
« le montant des pénalités, une transaction était inter-
« venue; que par suite de la prescription acquise sur
« les droits dus en principal, la validité même du
« titre de perception ne pouvait plus être remise en
« cause; qu'ainsi la transaction était passée définiti-
« vement en force de chose jugée et ne pouvait plus
« être attaquée... » (Affaire *Clerfeuille* précitée.)

Faut-il voir dans les arrêts *Clerfeuille* et *demoiselle Jacquot* une tendance du Conseil d'Etat vers le contrôle juridictionnel du droit de transaction en appréciant, par-dessus l'administration, la validité de l'imposition? Il ne le semble pas, puisque deux arrêts (*Gosset et Mermoz*) décident, sans aucun commentaire, qu'il n'y a pas lieu de statuer sur la requête d'un contribuable quand une transaction définitive est intervenue :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'une
« transaction qui réglait définitivement les droits et
« pénalités réclamés au sieur Mermoz est intervenue,
« le 11 juin 1924, entre ce contribuable et l'admini-
« stration; qu'elle a été approuvée par le ministre
« des Finances par décision en date du 10 février
« 1925, qu'ainsi la requête est devenue sans objet. »
(Arrêt du 22 juillet 1932, *Mermoz*.)

Cette dernière solution, conforme à la doctrine administrative, semble, au point de vue pratique, donner les meilleurs résultats. Sinon, la transaction en matière de chiffre d'affaires aurait vécu, puisque sa principale utilité est la solution rapide et définitive de la répression.

SECTION II

Transactions non contentieuses.

L'indemnité de retard, instituée par l'article 14, § 1^{er} de la loi du 30 mars 1923, présente un caractère particulier. C'est à la fois un supplément d'impôt, sous forme d'intérêt de l'argent dû à l'Etat, et une pénalité destinée à obliger le contribuable à acquitter cet impôt dans les délais impartis par la loi ou les règlements. En conséquence, elle se calcule sur le montant de l'impôt dont le paiement a été diféré, et elle échappe à la majoration des décimes, institués par la loi du 25 juin 1920, art. 110. Cette pénalité est exclusivement applicable au simple retard dans le paiement de l'impôt n'ayant pas fait l'objet d'un procès-verbal ou d'une reconnaissance de contravention (12). Elle est donc appliquée automatiquement, sans acte contentieux, et l'on comprend ainsi pourquoi la remise partielle ou totale de cette pénalité, revête la forme d'un recours gracieux (13) (décision du ministère des Finances, du 14 septembre 1923).

(12) Lettre autographiée n° 732 du 28 septembre 1923.

(13) V. *supra*, première partie, chapitre I^{er}, section I, § 1. Structure d'ensemble du contentieux fiscal.

Les conditions et la forme de ces remises gracieuses d'indemnité de retard ont été réglées par des instructions administratives qui donnent toutes explications utiles à leur sujet : « La remise totale ou partielle de
« l'indemnité peut être accordée, sans qu'il y ait lieu
« nécessairement de relever l'infraction par procès-
« verbal ou de faire souscrire une reconnaissance de
« contravention; la production d'une demande sur
« timbre suffit; cette demande est transmise au direc-
« teur ou au sous-directeur, par le chef local de ser-
« vice, avec ses observations et son avis. » Les règles ordinaires de compétence doivent être suivies et l'Administration applique le critérium des droits fraudés pour fixer la limite de compétence des directeurs départementaux (jusqu'à 2.000 fr.). Au-dessus de ce chiffre, « les demandes sont adressées à l'Administra-
« tion sous le timbre du 1^{er} bureau de la 3^e division,
« à l'appui d'un état de proposition établi en double
« expédition dans la forme des états 122 D (directeur
« général ou ministre). Après décision prise par l'au-
« torité compétente, les demandes et les états de pro-
« position sont soigneusement classés et conservés
« dans les bureaux des directions ou des sous-direc-
« tions. Il est bien entendu que ce mode de procéder
« est exclusivement applicable aux infractions pré-
« vues par l'article 14, alinéa 1^{er}, de la loi du 30 mars
« 1923 (décret de codification, art. 13, § 1^{er}), c'est-à-
« dire au simple retard dans le paiement de l'impôt
« n'ayant pas fait l'objet d'un procès-verbal ou d'une
« reconnaissance de contravention. » (Lettre autogra-

phiée contributions indirectes, n° 732, du 28 septembre 1923, et n° 876, du 25 janvier 1926) (14).

Les règles que nous venons de préciser sont également applicables dans les cas où l'administration a autorisé, par mesure de bienveillance, le service à procéder par voie de simple rappel de droits, sans procès-verbal, ni reconnaissance. L'indemnité de retard exigible dans ce cas tient lieu de l'amende fiscale égale au quintuple de l'impôt éludé ou compromis, avec minimum de 50 francs, double décime et demi en sus (15). Mais ces mesures exceptionnelles ne trouvent leur application que lorsque la bonne foi du contribuable est indiscutable.

Il est important de faire remarquer qu'il n'y a pas de texte administratif qui prescrive l'emploi de la transaction pour la remise d'indemnité de retard. Mais l'administration se sert de cet acte comme d'une procédure commode pour l'instruction des affaires soumises à l'approbation de l'autorité supérieure.

(14) L. HOURCADE. *Manuel encyclopédique des Contributions Indirectes*, 7^e édition, 1929, tome II, page 591.

(15) Lettre autographiée n° 3.657 du 31 mai 1923, et note de service n° 442 du 23 mars 1928.

CONCLUSION

Appréciation critique du droit de transaction.

Que faut-il penser du droit de transaction, tant dans son principe que dans ses applications pratiques?

Dans son principe, il ne présente, à notre avis, que des avantages. Tout d'abord, son caractère facultatif bilatéral est, d'une part, une garantie d'impartialité pour le contribuable qui ne s'y soumettra que s'il se reconnaît coupable; d'autre part, il permet à l'administration de n'accorder cette faveur qu'aux contrevenants dignes d'intérêt. Il s'agit bien, en effet, d'une faveur puisque l'intéressé supporte, en définitive, des sanctions plus douces et que l'affaire ne lui porte pas le préjudice moral et parfois matériel d'une condamnation publique. Non seulement il évite des pénalités plus sévères, mais encore il échappe à la contrainte par corps pour le recouvrement des amendes.

De son côté, l'Etat a intérêt à voir se développer cette forme de la répression fiscale. Du point de vue d'une justice fiscale équitable, le droit de transaction donne le moyen de proportionner la sanction à la gravité de l'infraction et à la situation du contrevenant. Cette mesure d'apaisement permet une solution rapide des affaires et la rentrée effective et immédiate des droits et amendes. La répression s'en trouve renforcée

d'autant, et les tribunaux ordinaires sont soulagés d'une multitude de procès qui rendraient leur fonctionnement encore plus difficile. Enfin, où trouver une compétence technique meilleure qu'au sein de l'administration elle-même?

Cependant, deux objections peuvent s'élever contre le principe même du droit de transaction. L'administration possède un pouvoir discrétionnaire pour apprécier si elle doit ou non user de bienveillance, et dans quelle mesure cette bienveillance doit s'exercer. Cette liberté d'appréciation est d'autant moins surprenante à nos yeux, que nous pensons que le fonctionnaire administratif, quand il pèse les sanctions qui feront l'objet d'une transaction, remplit, en fait, les fonctions d'un juge. Il jouit des mêmes prérogatives et offre d'ailleurs toutes garanties d'impartialité. En effet, il est distinct de l'agent qui constate l'infraction, hiérarchiquement supérieur à ce dernier et dégagé des contingences locales. Enfin, il est lui-même limité par des instructions et contrôlé par l'autorité supérieure. On peut également objecter que la transaction n'offre pas les garanties d'un jugement parce qu'elle n'est pas susceptible de voies de recours. Bien que ce cas ne soit pas unique pour les actes juridictionnels, une raison spéciale l'explique ici. Dans la transaction, le consentement des deux parties, qui veulent, par cet acte, éviter des procès, est nettement en opposition avec l'idée de recours; cela se comprend, puisque l'utilité pratique de la transaction en dépend.

Les applications du droit de transaction en matière de contributions indirectes appellent une critique de

procédure. En effet, on peut craindre, dans des cas exceptionnels, que l'enquête faite par le service local en vue du rapport sommaire, ne soit partielle. Cette éventualité est certainement très rare et pourrait être efficacement combattue par la comparution du prévenu en personne devant le directeur ou le sous-directeur. Malheureusement, le nombre considérable des affaires et les déplacements onéreux rendent cette mesure peu pratique, et utilisable seulement pour les affaires d'une certaine importance.

Enfin, la multiplicité des matières régies par des lois de contributions indirectes, a eu pour résultat de créer un contentieux fiscal répressif dont les nombreux principes sont affaiblis par de non moins nombreuses exceptions. Il serait souhaitable qu'une refonte générale de ce contentieux répressif ait lieu, en partant de la notion d'action fiscale. On pourrait prendre pour exemple les règles du contentieux de l'administration des eaux et forêts en matière de délits forestiers. L'exercice de l'action fiscale appartiendrait dans tous les cas à l'administration intéressée qui pourrait faire prononcer, le cas échéant, la peine d'emprisonnement par les tribunaux correctionnels, sous le contrôle du ministère public, chargé de veiller spécialement à l'application de la loi.

Le domaine du droit de transaction se trouverait ainsi étendu à l'ensemble du contentieux fiscal répressif. Une seule exception subsisterait, quand la gravité du délit obligerait l'administration à requérir l'emprisonnement. Malheureusement, l'unification de ces règles nécessite un vaste remaniement qui ne pourrait

faire l'objet d'un décret de codification et exigerait une intervention législative.

Dans son état actuel, la transaction constitue, pour les contributions indirectes, l'aboutissement quasi général (16) du contentieux fiscal répressif, c'est-à-dire de l'action fiscale. Elle constitue par la complexité de sa nature juridique une forme de jugement intermédiaire. Elle se place, en effet, entre le contrat civil, accord de justice privée sur la réparation civile d'un délit, et le jugement de condamnation, acte de justice publique, qui tend à protéger les règles sociales établies par le droit.



(16) V. Annexe III.

Annexe I

TEXTES ANCIENS

Loi du 27 Frimaire an VIII.

ARTICLE 8. — Leurs procès-verbaux constatant la fraude seront affirmés devant le même juge de paix, dans les vingt-quatre heures de leur date, sous peine de nullité; et ils feront foi en justice jusqu'à l'inscription de faux.

Arrêté du 5 Germinal an XII

ARTICLE 23. — Les transactions sur procès seront définitives :

1° Avec l'approbation du directeur du département, lorsque, sur les procès-verbaux de contravention et saisie, les condamnations de confiscations et amendes à obtenir ne s'élèveront pas à plus de 500 francs;

2° Avec l'approbation du directeur général, lorsque les dites condamnations s'élèveront de 500 à 3.000 francs;

3° Avec l'approbation du ministre des Finances dans les autres cas.

Décret du 1^{er} Germinal an XIII

ARTICLE 21. — Les procès-verbaux énonceront la date et la cause de la saisie, la déclaration qui en aura été faite au prévenu, les noms, qualités et demeures des saisissants et de celui chargé des poursuites, l'espèce, poids ou mesure des objets saisis, la présence de la partie à leur description, ou la sommation qui lui aura été faite d'y

assister, le nom et la qualité du gardien, s'il y a lieu, le lieu de la rédaction du procès-verbal, et l'heure de sa clôture.

ARTICLE 25. — Les procès-verbaux seront affirmés au moins par deux des saisissants, dans les trois jours devant le juge de paix ou l'un de ses suppléants; l'affirmation énoncera qu'il en a été donné lecture aux affirmants.

ARTICLE 26. — Les procès-verbaux, ainsi rédigés et affirmés, seront crus jusqu'à inscription de faux.

Les tribunaux ne pourront admettre, contre lesdits procès-verbaux, d'autres nullités que celles résultant de l'omission des formalités prescrites par les articles précédents.

ARTICLE 35. — Les propriétaires des marchandises seront responsables du fait de leurs facteurs, agents ou domestiques, en ce qui concerne les droits, confiscations, amendes et dépens.

ARTICLE 36. — La confiscation des objets saisis pourra être poursuivie et prononcée contre les conducteurs, sans que la régie soit tenue de mettre en cause les propriétaires, quand même ils lui seraient indiqués; sauf, si les propriétaires intervenaient, ou étaient appelés par ceux sur lesquels les saisies auraient été faites, à être statué ainsi que de droit, sur leurs interventions ou réclamations.

Décret du 28 Floréal an XIII

ARTICLE UNIQUE. — Les dispositions de l'article 76 de la loi du 5 ventôse an XII, concernant les condamnations qui doivent être prononcées contre les contrevenants aux droits réunis, et celles de l'arrêté d'organisation de ces droits, du 5 germinal de la même année, relatives à la répartition du produit des amendes et confiscations, et à

la faculté de transiger sur les procès-verbaux de saisie, ne sont point applicables aux délits et contraventions concernant la garantie des matières d'or et d'argent, à l'égard desquelles la loi du 19 brumaire an VI, relative à la surveillance du titre des matières et des ouvrages d'or et d'argent, doit être exécutée, sauf en ce qui concerne la perception des droits de garantie, qui a été attribuée à la régie des droits réunis, dont les préposés peuvent néanmoins eux-mêmes ou concurremment avec les employés des bureaux de garantie, constater les délits et contraventions à la loi du 19 brumaire an VI, et poursuivre la condamnation des peines encourues, en remplissant les formalités prescrites par cette loi, et sans qu'il puisse être transigé sur les délits et contraventions.

Décret du 27 décembre 1851.

ARTICLE PREMIER. — L'administration des contributions indirectes et celle des douanes sont réunies en une seule administration, sous le titre de « Direction générale des douanes et des contributions indirectes ».

Décret du 19 mars 1869

ARTICLE PREMIER. — Le service des contributions indirectes est séparé de celui des douanes.

Chacun de ces services formera, sous les ordres d'un directeur général, une administration distincte.

ARTICLE 2. — Les attributions de la direction générale des douanes et celles de la direction générale des contributions indirectes sont rétablies telles qu'elles existaient avant le décret ci-dessus visé du 27 décembre 1851, sauf les modifications apportées par les décrets des 12 mars et 3 juillet 1860.

Loi du 21 juin 1873.

ARTICLE 3. — Les procès-verbaux dressés par les agents des contributions indirectes seront affirmés par deux des verbalisants, dans les trois jours de la clôture de l'acte, devant l'un des juges de paix établis dans le ressort du tribunal qui doit connaître du procès-verbal, ou devant l'un des suppléants de ce juge de paix. L'affirmation énoncera qu'il en a été donné lecture aux affirmants.

ARTICLE 12. — En cas de fraude dissimulée sous vêtements, ou au moyen d'engins disposés pour l'introduction ou le transport frauduleux d'alcools ou de spiritueux, soit à l'entrée, soit dans un rayon de un myriamètre à partir de la limite de l'octroi, pour les villes de cent mille âmes, et au-dessus, et de cinq kilomètres pour les villes au-dessous de cent mille âmes, d'un lieu sujet au droit d'entrée, les contrevenants encourront une peine correctionnelle de six jours à six mois d'emprisonnement.

Seront considérés comme complices de la fraude et passibles comme tels des peines ci-dessus, tous individus qui auront concerté, organisé ou sciemment procuré les moyens à l'aide desquels la fraude a été commise; ceux qui, soit à l'intérieur du lieu sujet, soit à l'extérieur dans les limites du rayon indiqué au paragraphe précédent, auront formé ou sciemment laissé former dans leurs propriétés ou dans les locaux tenus par eux à location, des dépôts clandestins destinés à opérer le vidage ou le remplissage des engins de fraude.

ARTICLE 13. — Dans les cas de fraudes prévues par l'article précédent et par des lois antérieures, les transporteurs ne seront pas considérés, eux et leurs préposés ou agents, comme contrevenants, lorsque, par une désignation exacte et régulière de leurs commettants, ils met-

tront l'administration en mesure d'exercer des poursuites contre les véritables auteurs de la fraude.

ARTICLE 14. — La pénalité ci-dessus de six jours à six mois d'emprisonnement sera appliquée aux contrevenants qui, contrairement à la prohibition de l'article 10 de la loi du 1^{er} mai 1822 et de l'ordonnance royale du 20 juillet 1825, auront fabriqué, distillé, revivifié à l'intérieur de Paris ou de toute autre localité soumise au régime prohibitif, des eaux-de-vie ou esprits ou revivifié des alcools dénaturés préalablement introduits avec paiement de la taxe réduite.

ARTICLE 15. — Dans les cas prévus par les articles 12 et 14 de la présente loi et dans ceux prévus par l'article 46 de la loi du 28 avril 1816, les procès-verbaux constatant les contraventions seront transmis au procureur de la République et déférés aux tribunaux compétents. Dans ces divers cas, le droit de transaction ne pourra s'exercer qu'après le jugement rendu et seulement sur le montant des condamnations pécuniaires prononcées.

Dans tous ces mêmes cas où la peine d'emprisonnement est prononcée par la loi contre les délinquants, les tribunaux pourront appliquer, mais seulement en ce qui concerne cette peine d'emprisonnement, l'article 463 du code pénal.

Annexe II

FORMULES
D'IMPRIMÉS ADMINISTRATIFS



(a) DIRECTION

d

N°

du mémorial

Averti de faire timbrer
les deux expéditions.

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

TRANSACTION (1)

Entre les soussignés, (1)
contributions indirectes, d'une part, et
Pour arrêter les suites du procès-verbal rapporté le
contre

Directeur des contri-
butions indirectes, d'autre part ;

a été convenu ce qui suit, à titre de transaction :

Art. 1^{er}. — Le (2) Directeur, ayant égard aux motifs de justification présentés par M , consent à n'exercer contre lui aucune poursuite à raison du procès-verbal précité sous la condition que M versera dans la caisse de la Régie une somme de

Art. 2. — M justifie avoir acquitté cette somme suivant quittance n° du registre n° 74.

Art. 3. — (3)

Art. 4. — Le (2) Directeur donne mainlevée de la saisie de (4)

Art. 5. — M reconnaît avoir été formellement prévenu que la présente transaction ne deviendra définitive que par l'approbation de l'autorité compétente, conformément à l'art. 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII. Le procès-verbal demeurera sans effet, sauf les réserves de droit, jusqu'à la décision à intervenir. Au cas où cette décision ne serait pas rendue avant l'expiration du délai d'un an de la date du procès-verbal, une assignation sera délivrée à M pour la conservation des droits de la Régie. En cas de rejet de la transaction M s'engage à laisser en consignation la somme versée jusqu'à solution définitive du litige soit par la voie judiciaire soit par la voie administrative (5).

Fait double, à , le

Signature du contrevenant (6) Le (2) Directeur

La transaction ci-dessus a été approuvée par décision
en date du , n°

Le (7)

Imputation du montant de la transaction fr. c.	
Taxe des lettres.....	
Remboursement des frais.....	
Droits fraudés.....	
Octroi de	
Pour tenir lieu de l'amende, des décimes, de la confiscation et du quintuple droit..	
Produit de la vente des objets saisis.....	
(Quittance n°)	
TOTAL.....	
TOTAL à répartir.....	

(1) Ajouter définitive tant sur la copie que sur l'original, si la transaction est de la compétence du chef divisionnaire, et, dans ce cas, supprimer l'article 5.

(2) Directeur ou Sous-Directeur.

(3) Indiquer, s'il y a lieu, l'abandon des objets saisis, le consentement à leur prise en charge, l'obligation de justifier de leur exportation ou de leur destruction, les conditions d'apurement des acquits, de paiement des droits.

(4) Indiquer les objets compris dans la mainlevée et dont il sera donné au gardien ou dépositaire bonne et valable décharge. (Rayer la clause de la mainlevée, lorsqu'il n'y aura pas lieu à en faire l'application)

(5) Le chef divisionnaire devra très exactement renseigner le signataire sur la portée de l'article 5 en cas de transaction provisoire.

(6) Si le contrevenant ne sait pas signer, le fondé de pouvoir ou le portant fort, mentionné dans l'acte, doit signer pour lui.

(7) Directeur ou Chef de bureau.

N° du Registre mémorial.

DÉPARTEMENT

DIRECTION

N° 260 ter
SERVICE GÉNÉRAL, N° 122 F.
(Fév. 1932)

CONTRIBUTIONS INDIRECTES.

RAPPORT SOMMAIRE

CONTRÔLE, RECETTE OU POSTE

sur le procès-verbal rapporté le
contre

Renseignement sur la garantie
des droits après saisie :

Prise en charge n° du
portatif n°

Nature de la contravention :
Objets saisis :

Acquit, congé, passavant ou
laissez-passer n° délivré
à la recette buraliste de
le
(Bulletin ci-joint .)

Renseignements
particuliers
sur les faits
de
la contravention.

Licence n° du
délivrée le à la recette
buraliste de

Antécédents
et
habitudes
du prévenu
sous le rapport
de la fraude.

NOTA. — En cas d'arrestation,
indiquer si le juge compétent a or-
donné l'incarcération ou autorisé la
mise en liberté du prévenu.

Ressources
et
charges de famille
du
contrevenant.

Vu par le

A

Le

, le

19

N° du 192 A.

CONTRIBUTIONS INDIRECTES.

N° 260 sexiès.

DÉPARTEMENT

TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

Service général n° 122 F. bis
(J. 41202-Fév. 1929)

DIRECTION

Rapport établi par M

Procès-verbal ou Reconnaissance d'infraction

CONTRÔLE, RECETTE
OU POSTE

concernant M.

Nature des contraventions relevées

Noms et grades
des agents qui ont
procédé à la
vérification

M.

M.

M.

PÉRIODE VÉRIFIÉE.	RÉSULTATS DE LA VÉRIFICATION.				MONTANT de L'IMPOT ÉLUSÉ
	DÉCLARÉ.	RECONNU.	DIFFÉRENCE.	QUOTITÉ P. 100	
					Recouvré
					le
					Quittance
					n°

Répondre brièvement aux questions suivantes :

- I. Le contrevenant a-t-il bénéficié, pendant la période sur laquelle a porté la vérification :
 - a. Du régime du forfait ?
 - b. Du régime des acomptes provisionnels ?
- II. Tient-il une comptabilité régulière ?
Dans la négative, quels livres tient-il ?

A-t-il représenté spontanément au service :

- a. Ses livres ?
- b. Ses factures ?
- c. Ses bordereaux d'achat ?

Le registre spécial était-il régulièrement tenu ?

III. Faits de la contravention....

Préciser exactement comment l'insuffisance a été établie : sur quelles bases reposent les constatations (comptabilité du contrevenant, écritures commerciales ou factures des fournisseurs, vérifications les bureaux d'octroi, poids publics, gares, etc.) et par quelle méthode de calcul les résultats ont été arrêtés.

IV. Explications fournies
par le contrevenant.

1^o Chiffre d'affaires.

Le contrevenant avait-il été l'objet d'une vérification
Dans l'affirmative, à quelle date
et quels en avaient été les résultats

a. Acte contentieux ?

Suivi de transaction

Suivi de jugement

b. Redressement sans acte contentieux ?

Dans ce cas indiquer

Le montant du redressement

De l'indemnité de retard

Les observations faites à cette occasion (préciser l'objet de
l'observation).

V. Antécédents.....

2^o Autres matières.

VI. Ressources et charges
de famille.....

VII. S'il existe des droits prescrits, en indiquer le montant, au besoin par évaluation :

Vu par le

soussigné.

Certifié par le

soussigné.

A

, le

19 ,

DOUANES

N° 74 octiès.

(Série E, n° 79 B°.)
Fév. 1928

CONTRIBUTIONS
INDIRECTES.

N° 264 ter.

TAXE
SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

(1) Nom, prénoms, profession et domicile.

(2) Rayer les formules non employées.

(3) Indiquer les contraventions autres que les retards, les insuffisances ou omissions.

(4) En toutes lettres.

(5) Signature. — Faire précéder la signature de la mention «Lu et approuvé».

Reconnaissance pour éviter la rédaction d'un procès-verbal et pétition en remise d'amende.

Je, soussigné (1),

reconnais par la présente

1° (2) Ne pas avoir payé, à la date du
l'impôt du chiffre d'affaires applicable aux recettes par moi
réalisé du au qui se sont élevées,
suivant détail au tableau d'autre part, à la somme totale
de

correspondant à (4)
d'impôt en retard.

2° (2) Avoir fait du au
un chiffre d'affaires de passible de la taxe au taux
de et un chiffre d'affaires de passible de la
taxe au taux de , alors que je n'ai soumis à l'impôt,
pendant la même période, respectivement, que et
d'où une différence en plus de au taux de
et de au taux de correspondant à (4)
d'impôt exigible.

3° (3)

Je reconnais avoir été informé par le service que l'acquitte-
ment des droits éludés ne me dispensera pas du paiement de
l'amende qui pourra m'être réclamée par l'autorité adminis-
trative compétente et dont je sollicite la remise dans la plus
large mesure possible.

A , le 193 .
(5)

SOUMISSION (sur timbre)

pour éviter la rédaction d'un procès-verbal en cas de défaut d'identité entre les quantités reconnues et les quantités mentionnées aux expéditions.

Modèle donné par la circulaire n° 345, du 11 août 1882.

Je soussigné, chef de gare à,
représentant de la Compagnie du Chemin de fer de,
me soumetts, au nom de ladite Compagnie, à m'en rapporter à
la décision de l'Administration des Contributions Indirectes,
relativement aux suites dont sera jugée susceptible la con-
travention reconnue à mon préjudice par MM.
..... résultant du défaut d'identité entre l'acquit à
caution n° du bureau de, en date
du, mentionnant
.....
expédiés par M. à M.
et le chargement représenté, lequel a été reconnu se compo-
ser de

.....
Contravention qui, aux termes des articles
me rend passible, toutes réserves étant faites, d'invoquer à
mon profit, s'il y a lieu, le bénéfice des dispositions de l'art. 13
de la loi du 21 juin 1873, d'une amende de
et de la confiscation des boissons estimées de gré à gré avec
les employés ci-dessus dénommés, à la somme de

.....
Je déclare que c'est à ma demande qu'il n'a pas été rédigé
de procès-verbal régulier, et je m'engage à ne pas me préva-
loir ultérieurement de cette circonstance, et à considérer la
décision administrative à intervenir sur cette affaire, comme
jugement définitif contre lequel je renonce, dès à présent, à
tout recours judiciaire.

A, le 19...

Signatures :

Annexe III

TABLEAU STATISTIQUE

ANNÉES	AFFAIRES TERMINÉES				AFFAIRES TERMINÉES	
	AVANT JUGEMENT		APRÈS JUGEMENT		par le paiement intégral des condamnations prononcées ou encourues	
	Affaires correctionnelles	Affaires du chiffre d'affaires	Affaires correctionnelles	Affaires du chiffre d'affaires	Affaires correctionnelles	Affaires du chiffre d'affaires
1926	64.161	17.078	1.568	107	1.254	124
1927	79.267	25.965	1.971	269	1.588	170
1928	90.707	27.309	1.888	97	2.007	46
1929	98.744	25.898	2.186	109	1.417	19
1930	87.013	21.468	1.672	133	1.003	360
TOTAL	419.892	117.718	9.285	715	7.269	719

NOTA — Les chiffres ci-dessus ne comprennent pas les affaires abandonnées. D'autre part, un certain nombre "d'affaires terminées après jugement" ont donné lieu à des transactions. Par contre, certains litiges ont été "terminés avant jugement" par des transactions stipulant le paiement intégral des condamnations encourues. Toutes les affaires terminées avant jugement ont donné lieu à des transactions et l'ensemble de ces six années fait apparaître une moyenne de 8 % d'affaires terminées avant jugement par transaction.

BIBLIOGRAPHIE

- COLIN et CAPITANT. — *Cours élémentaire de droit civil français*, 7^e édition, 1932, t. II, n° 958 et suivants.
- DUGUIT (Léon). — *Traité de droit constitutionnel*, 3^e édition, 1928, tome II.
- GARRAUD (R.). — *Traité théorique et pratique du droit pénal français*, 3^e éd., t. I.
— *Précis de droit criminel*, 13^e édit., 1931.
- HENRY (A.). — *Note au Dalloz périodique*, 1928, 1, 77. (Cass. Crim., 16 juin et 16 juillet 1927.)
- HOURCADE (Louis). — *Manuel encyclopédique des Contributions Indirectes et des Octrois*, 7^e édition, 1929. Librairie P. Oudin, à Poitiers.
- MARTEL (J.). — *Recueil général des lois, décrets et ordonnances concernant les Contributions Indirectes et les Octrois*. Librairie P. Oudin, à Poitiers.
- ROUX. — *Cours de droit pénal et de procédure pénale*.
- TRESCAZE (Aimé). — *Dictionnaire général des Contributions Indirectes, des Octrois et des Manufactures de l'Etat*, 5^e édition, 1904-1906, Librairie P. Oudin, à Poitiers.
— *Cours du Contentieux* (des Contributions Indirectes). Librairie P. Oudin, à Poitiers.
- TROTABAS (Louis). — *Précis de science et de législation financières*, 3^e édit., 1933. Librairie Dalloz.
— *Note au Dalloz périodique*, 1927, 3, 25. (Conseil d'Etat, 7 janvier 1927. Farran.)
— « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Hauriou, Sirey*, 1929.
- Bulletin des Contributions Indirectes*, Deuxième partie, Jurisprudence.
- Feuillets de documentation pratique des Impôts Indirects*, édités par les Publications Francis Lefebvre, Paris.
- Feuillets de documentation pratique de l'impôt sur le chiffre d'affaires*, édités par les Publications Francis Lefebvre, Paris.
- Journal des Contributions Indirectes*. Librairie P. Oudin, Poitiers.

TABLE CHRONOLOGIQUE des arrêts cités

PAGES	COUR DE CASSATION	RÉFÉRENCES
81	26 mars 1825	<i>Mémorial</i> , 11.374
76	11 octobre 1834	<i>Mémorial</i> 14.122
21	25 juin 1835	<i>Bull. Crim.</i> , n° 252
76-80	19 août 1836	<i>Mémorial</i> , 18.137
22-27	12 août 1853	D. P. 54, 1, 48
77	8 mai 1879	D. P., 82, 1, 48
77	25 avril 1884	<i>Mémorial</i> , 21.377
76	9 novembre 1888	D. P., 89, 1, 217 <i>Bull. Crim.</i> , n° 318
74	10 décembre 1890	D. P. 1891, 1, 102.
118	12 janvier 1893	D. P., 1893, 1, 457.
77-83	16 décembre 1898	<i>Bull. Crim.</i> , n° 370
48	25 février 1905	<i>Bull. des Contr. Ind.</i> , 1905, n° 6.
77	9 novembre 1907	D. P. 1909, 1, 366. <i>Bull. des Contr. Ind.</i> , 1907, n° 24. <i>Bull. Crim.</i> , n° 447.
51	23 décembre 1907	D. P. 1912, 1, 70
87	24 juillet 1908	<i>Bull. Crim.</i> , n° 333
21	9 juin 1910	<i>Bull. Crim.</i> , n° 296
20-24	17 février 1912	D. P. 1913, 1, 329. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1912, n° 6
20	6 juillet 1912	<i>Bull. des Contr. Ind.</i> , 1912, n° 21
30	9 décembre 1915	D. P., 1916, 1, 153. <i>Bull. des Contr. Ind.</i> , 1916, n° 2
24	18 mai 1916	D. P. 1920, 1, 79. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1916, n° 20.
43-87	25 janvier 1918	<i>Bull. Crim.</i> , n° 23 (douanes)
21	10 décembre 1921	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1922, n° 4
78	22 janvier 1923	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1923, n° 9
79	28 novembre 1923	D. H. 1924, 125. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1924, n° 2.
60-90-127	7 mars 1924	D. H. 1924, 283. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1924, n° 9
81	22 décembre 1926	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1927, n° 4
74	16 juin 1927	D. P., 1928, 1, 77.
74-81	16 juillet 1927	D. P., 1928, 1, 77. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1927, n° 19
79	16 juillet 1928	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1928, n° 18.
80	25 juillet 1928	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1928, n° 13, page 213
128	20 juillet 1929	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1929, n° 17
24	29 novembre 1929	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1930, n° 2

PAGES	COUR DE CASSATION	RÉFÉRENCES
77	5 avril 1930	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1930, n° 10
17	10 janvier 1931	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1931, n° 4, p. 49
58	24 janvier 1931	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1931, n° 8, p. 86 (<i>Verdure et autres</i>).
59-128	24 janvier 1931	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1931, n° 5, p. 45 (<i>Seguin</i>).
22	19 mars 1931	<i>Bull. Crim.</i> , n° 86. <i>Bull. Contr.</i> <i>Ind.</i> , 1932, n° 8, p. 133
17	30 avril 1932	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1932, n° 12, p. 192
24	10 juin 1932	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1932, n° 15, p. 249
COUR D'APPEL		
69	Amiens, 8 février 1923	(<i>Dubon</i>). <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1923, n° 11.
69	Orléans, 25 octobre 1926	(<i>Bourgoinf</i>).
48	Nancy, 13 juillet 1932	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1932, n° 19, p. 310
CONSEIL D'ETAT		
128	1 ^{er} août 1924	R. des Arrêts du C. d'Et., p. 770-771.
128	9 juillet 1926	<i>Belou</i> . R. des Arrêts du C. d'Et., p. 724
11	7 janvier 1927	D. P., 1927, 3, 25
88-129	25 juillet 1929	N° 2532 <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1930, n° 4
11	22 novembre 1929	<i>Planque</i> . R. des Arrêts du C. d'Et., p. 1020.
53	5 février 1932	<i>G. du Palais</i> , 12 avril 1932
129	15 avril 1932	N° 19.512. <i>Bull. Contr. Ind.</i> 1932, n° 15
129	22 juillet 1932	N° 78.045 <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1932, n° 24
129	18 novembre 1932	N° 88.088. <i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1933, n° 3, p. 37
CONSEIL DE PRÉFECTURE		
42	Rennes, 14 février 1930	<i>Bull. Contr. Ind.</i> , 1930, n° 10
42	Grenoble, 4 mars 1931	<i>G. du Palais</i> , 23 juin 1931

TABLE DES MATIÈRES

PREMIÈRE PARTIE

Le problème de la transaction en droit fiscal

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les caractères spéciaux du droit fiscal répressif</i>	9
SECTION I. — Importance de la répression dans le droit fiscal	9
§ 1. Distinction du contentieux de l'assiette et du contentieux de la répression	10
§ 2. Pénalités fiscales et peines de droit commun	13
SECTION II. — Le droit d'action des administrations publiques.	16
§ 1. Action fiscale	17
§ 2. Etude sommaire du droit d'action des administrations publiques; ses rapports avec le ministère public	19
A) Contributions indirectes	20
B) Douanes	25
C) Eaux et Forêts	26
CHAPITRE II. — <i>Objet de la transaction : amendes et pénalités</i>	29
SECTION I. — Utilité de la transaction	29
§ 1. Nécessité historique du droit de transaction ..	29
§ 2. Domaine du droit de transaction dans les contributions indirectes	31
SECTION II. — Nécessité de principe de l'acte contentieux	33
§ 1. Procès-verbal	34
§ 2. Soumission tenant lieu de procès-verbal en matière de boissons	35
§ 3. Reconnaissance d'infraction en matière de taxe sur le chiffre d'affaires	37
SECTION III. — <i>Objet de la transaction</i>	40
§ 1. Droits fraudés	41
§ 2. Pénalités susceptibles de transaction	42

CHAPITRE III. — <i>Les effets de la transaction</i>	47
SECTION I. — Les problèmes soulevés par la transaction.	47
§ 1. Le contrat de transaction en droit civil et la transaction fiscale.	47
§ 2. La transaction dans ses rapports avec le droit public	53
§ 3. La transaction dans ses rapports avec le droit pénal	56
A) Droit pénal	57
B) Procédure pénale	62
SECTION II. — Les garanties respectives du contribuable et du fisc	63
§ 1. Garanties du contribuable	64
§ 2. Garanties de l'administration	69
CHAPITRE IV. — <i>Nature juridique de la transaction fiscale</i>	73
SECTION I. — Nature juridique des amendes fiscales.	73
§ 1. Conséquences se rattachant au caractère pénal des amendes fiscales	76
§ 2. Conséquences se rattachant au caractère de réparation civile des amendes fiscales	79
SECTION II. — Nature juridique de la transaction fiscale	82
§ 1. Vue d'ensemble du droit fiscal répressif	82
§ 2. Nature juridique mixte de la transaction fiscale	86
A) Conséquences se rattachant au caractère de contrat de la transaction fiscale	88
B) Conséquences se rattachant au caractère de jugement pénal de la transaction fiscale ...	89

DEUXIÈME PARTIE

Les applications pratiques de la transaction en matière de contributions indirectes

CHAPITRE PREMIER. — <i>Le mécanisme administratif de la transaction dans les contributions indirectes.</i> ..	95
SECTION I. — Phase préparatoire	95
SECTION II. — Conclusion et exécution de la transaction	99

CHAPITRE II. — <i>Les applications pratiques de la transaction dans les contributions indirectes proprement dites</i>	105
SECTION I. — Règles spéciales en raison de la nature de la peine	107
§ 1. Contraventions fiscales uniquement sanctionnées de peines pécuniaires	107
§ 2. Délits fiscaux punis d'emprisonnement	108
A) Délits purement fiscaux	108
B) Infractions fiscales également punies d'emprisonnement par le droit commun	112
§ 3. Délits fiscaux punis de peines privatives de certains droits	116
SECTION II. — Règles spéciales en raison de la nature de la loi	117
§ 1. Lois de police	117
§ 2. Lois économiques	118
§ 3. Règlements administratifs : taxes locales ...	120
CHAPITRE III. — <i>Les applications pratiques de la transaction en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires</i> ..	123
SECTION I. — Transactions contentieuses	124
SECTION II. — Transactions non contentieuses ..	131
CONCLUSION. — <i>Appréciation critique du droit de transaction</i> ..	135
ANNEXE I. — Textes anciens	139
ANNEXE II. — Formules d'imprimés administratifs	145
ANNEXE III. — Tableau statistique	152
BIBLIOGRAPHIE ..	153
TABLE CHRONOLOGIQUE DES ARRÊTS CITÉS	154

I M P R I M E R I E

BAILLY & WETTSTEIN

6, RUE COURBET

NANCY

O

